

SETTORE STUDI

QUESITI E MATERIALI

Tributari



06.05.21

Quesito Tributario n. 34-2021/T. Divisione, controllo del valore dei beni divisi e art. 12 del d.l. n. 70/1988

Risposta del 27 aprile 2021

Una fattispecie di divisione contrattuale avente per oggetto immobili censiti in catasto fabbricati con rendita proposta, nel cui atto non è stata inserita la richiesta di avvalersi della disciplina stabilita dall'art. 12 del DL. n. 70/1988, convertito in L. 154/1988, porta ad esaminare se sia possibile una introduzione successiva di tale richiesta, mediante atto integrativo [1].

La disciplina portata dal menzionato art. 12 fu introdotta per eliminare la disparità che si era in precedenza riscontrata tra fattispecie relative ad immobili censiti con rendita e fattispecie di immobili non ancora censiti, ma in attesa di censimento. Si volle così evitare che il tempo impiegato dal Catasto nelle operazioni di censimento comportasse una disparità di trattamento tra i contribuenti.

Il sistema così come configurato dal legislatore finì, però, per diventare uno strumento di determinazione della base imponibile, antesignano del sistema prezzo-valore, poiché recepito dalla prassi, amministrativa e degli operatori, quale criterio di individuazione postuma del valore (base imponibile) su cui applicare l'imposta e non come puro metodo di successiva determinazione del limite al potere di rettifica.

In tal senso si espresse il Fisco fin dal primo momento [2] e senza che nascessero dubbi sulla funzione di determinazione della base imponibile mediata dal censimento, escludendosi la più limitata portata di mera individuazione del limite al potere di accertamento.

In effetti se la funzione fosse solo quella di determinare tardivamente il limite, il contribuente si troverebbe ad invocare l'art. 12 citato per rimanere lo stesso esposto ad un eventuale accertamento dell'ufficio e quindi, benché non chiaramente espressa dal legislatore, risulta preferibile accedere alla menzionata ricostruzione del sistema, pur rimanendo dubbi di legittimità costituzionale per una persistente diversità di trattamento, che risulta diversificato a seconda che l'immobile sia censito in

catasto (nel qual caso il calcolo del valore tabellare costituirebbe soltanto un limite al potere di rettifica) ovvero che non sia ancora censito con attribuzione di dati censuari (nella quale ipotesi lo stesso calcolo diverrebbe criterio di determinazione della base imponibile [3]).

Fatta questa premessa, si rileva che, secondo il dato testuale, l'art. 12 in esame si rivolge agli *atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali* e per essi l'applicazione del meccanismo è opzionale, poiché richiede una scelta del contribuente, che *“è tenuto a dichiarare nell'atto o nella dichiarazione di successione di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo”*.

Una volta esercitata l'opzione, il contribuente si espone comunque all'alea di una determinazione superiore al corrispettivo, accettando di ancorare la definizione della base imponibile al dato catastale, con esiti ancora incerti, ma comunque contenuti nel perimetro delle regole censuarie.

Tanto evidenziato, per l'atto di divisione vengono in evidenza tre ordini di quesiti, dovendosi stabilire:

1) Se alla divisione si applichi il detto “meccanismo”;

2) Ove si dia risposta positiva al quesito n.1), se, in assenza di dichiarazione da parte dei dividendi di volersene avvalere, la presenza di rendita proposta (e quindi di una rendita che al momento della stipulazione sia presente nella banca dati del Catasto) comporti l'applicabilità del limite al potere di rettifica quando il valore dichiarato non sia inferiore a quello “automatico” calcolato con la rendita proposta

oppure se,

in assenza come sopra, la successiva determinazione della rendita (in ipotesi in aumento) in misura tale da rendere il valore “automatico” superiore a quello dichiarato, comporti la piena applicabilità del potere di rettifica;

3) Se, in assenza della richiesta di avvalersi del meccanismo in esame, i dividendi possano colmare la lacuna inserendo la richiesta con un atto integrativo e, in caso positivo, entro quale termine.

Relativamente al primo quesito, esso, pur capace di condizionare ogni ulteriore valutazione (perché se quel “meccanismo” non riguardasse anche gli atti “dichiarativi/distributivi”, comunque fiscalmente non traslativi, sarebbe ininfluente passare al terzo quesito) sembra risolto positivamente dalla prassi e dalla giurisprudenza, che non paiono aver mai messo in discussione l'applicabilità dell'art. 12 del DL 70/88 anche alle divisioni. Infatti, nessuna contestazione risulta essere stata opposta da parte del Fisco, anche in sede giudiziaria, mentre la giurisprudenza ha esaminato in più occasioni i riflessi sugli atti di divisione senza porre in dubbio che il perimetro applicativo dell'art. 12 abbracciasse anche gli atti “dichiarativi” [4].

Non essendo sorto alcun contrasto, non è reperibile la motivazione della soluzione positiva, che sembra trovare fondamento nella potenziale applicabilità a tutte le divisioni delle regole di tassazione proprie degli atti di trasferimento, allorché in sede di rettifica dei valori dichiarati dalle parti emergessero i c.d. conguagli fittizi.

Superata positivamente la prima questione, va affrontata la seconda, che vede in campo la discussa natura del classamento definitivo, in rapporto a quello provvisorio dato dalla rendita proposta “ai sensi del D.M. 701/1994”.

Su questo specifico aspetto si rilevano precedenti giurisprudenziali di segno opposto, ma appare prevalente l'orientamento della Suprema Corte che afferma la natura dichiarativa e non costitutiva della revisione della rendita proposta, alla stregua della quale la rendita definitiva si collegherebbe a quella proposta, sostituendola con effetto ex tunc [5].

Posto che questa sia la soluzione da dare al problema, se ne ricava che il mancato ricorso, su richiesta delle parti, all'applicazione dell'art. 12 DL 70/88, esporrebbe la dichiarazione del valore dei beni divisi al rischio di risultare successivamente "inferiore al valore di calcolo con i coefficienti e moltiplicatori", rendendo pienamente applicabile il potere di rettifica ex art. 52 TUR.

Ovviamente, se anche la rendita definitiva così moltiplicata desse un risultato non superiore al valore dichiarato dalle parti, il mancato accesso al meccanismo dell'art. 12 non comporterebbe alcuna conseguenza e resterebbe inapplicabile il potere di rettifica.

Data la possibile rilevanza del meccanismo più volte citato e l'incidenza della mancata richiesta di sua applicazione anche in termini di responsabilità professionale, va ora affrontata la terza questione, che non trova specifici precedenti di dottrina, prassi e giurisprudenza.

In merito agli atti integrativi, relativi a mancata richiesta di determinati trattamenti la cui applicazione richieda apposite dichiarazioni di parte, si annovera l'orientamento favorevole espresso dal Fisco a proposito dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa.

L'orientamento in parola è ben esposto dalla Circolare n. 38/2005 secondo la quale "<< ... Merita una breve riflessione l'ipotesi in cui le dichiarazioni prescritte dalle vigenti disposizioni di legge per fruire dell'agevolazione in esame non siano state rese nell'atto di compravendita, bensì in uno specifico atto integrativo che rechi le predette dichiarazioni. In passato sull'argomento si è espressa la Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari che, con la risoluzione del 25 luglio 1986, n. prot. 220478, ha fatto presente che "... *sebbene l'atto integrativo (rectius atto di rettifica) ... tragga spunto dalla dichiarazione di parte intesa a conseguire i benefici in argomento, non può negarsi al predetto documento la natura di atto notarile che, per dichiarazione dello stesso pubblico ufficiale rogante, si integra con il precedente rogito...*". Con la predetta risoluzione, quindi, è stata riconosciuta la possibilità di integrare anche successivamente l'atto di compravendita qualora nello stesso non sia stata resa la dichiarazione prescritta dalla legge per avvalersi dell'agevolazione "prima casa". In conclusione, deve riconoscersi la possibilità che, con atto successivo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell'atto di acquisto. Ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale in parola è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche. Riconosciuta la possibilità che l'originario atto di compravendita possa essere integrato delle dichiarazioni necessarie a fruire del regime di favore, consegue che, anche l'atto con il quale si acquista una nuova abitazione dopo l'alienazione della "prima casa" precedentemente acquistata con i benefici, possa essere integrato degli elementi richiesti per ottenere l'agevolazione e della relativa documentazione. Pertanto, in tal caso, non è preclusa la spettanza del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, sempre che il contribuente sia in possesso della documentazione comprovante l'effettiva sussistenza dei requisiti (cfr. *risoluzione 12 marzo 2002, n. 84/E*). La possibilità di richiedere l'applicazione del regime agevolato "prima casa" attraverso la presentazione di un atto successivo "integrativo" era già stata riconosciuta in ordine alla tassazione delle sentenze che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento. Infatti, con la Circolare 16 ottobre 1997, n. 267 la scrivente, riconoscendo la possibilità di applicare l'agevolazione prima casa in sede di tassazione della sentenza dichiarativa dell'usucapione, sotto il vigore del D.L. 20 maggio 1993, n. 155 (possibilità oggi non più consentita in base alle nuove disposizioni in materia di agevolazione "prima casa") aveva precisato che l'agevolazione poteva essere richiesta dal contribuente mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme.>>

Simile orientamento è stato poi ribadito in altri documenti di prassi [6].

Orientamento diverso è stato invece espresso dall'Agenzia delle Entrate sia per l'opzione prezzo-valore (**Risoluzione n. 145 del 09 giugno 2009**), sia per la forfetizzazione della plusvalenza (**Risoluzione n. 143/E del 21 giugno 2007** la quale afferma, seppur incidentalmente ed esaminando il diverso caso dell'atto ricevuto all'estero, che <<la cessione segna il momento impositivo e comporta

l'obbligo del deposito della provvista nelle mani del notaio. *La norma non prevede modalità alternative né termini ulteriori* per l'adempimento degli obblighi tributari collegati all'applicazione dell'imposta sostitutiva).

Comparando le varie soluzioni si può rilevare la tendenza ad ammettere l'atto integrativo quando la disposizione di legge non pretenda in modo rigoroso che la scelta da parte del contribuente avvenga al momento della stipulazione [7] ed a negare, invece, la possibilità di rimediare con atto integrativo quando la disposizione preveda la scelta al momento della stipula, come avviene per il prezzo-valore ("all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio") o per l'imposta forfetaria sulla plusvalenza ("all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio").

Se questi ultimi criteri di applicazione dovessero generalizzarsi, anche per l'art. 12 in esame potrebbe sembrare non ammissibile l'atto integrativo, a causa della menzionata formulazione della disposizione (Il contribuente è tenuto a dichiarare nell'atto o nella dichiarazione di successione di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo).

Posto che l'atto integrativo si possa ritenere una mera prosecuzione dell'attività di documentazione del negozio giuridico complessivamente inteso e quindi comprensivo degli elementi richiesti sia per la validità, sia per la regolarità e la rispondenza alle varie disposizioni che ne regolano l'assetto ed il trattamento, attività in ipotesi non completata nella prima fase e poi portata a compimento, allora il requisito in esame si potrebbe ancora considerare soddisfatto, in quanto la dichiarazione di volersi avvalere del menzionato art. 12 si rinverrebbe nella fattispecie documentale (atto-documento) a formazione progressiva.

Questa diversa e favorevole soluzione ben può fondarsi sulla differente formulazione della specifica disposizione, che per l'art. 12 pretende la dichiarazione nell'atto [8] (mentre per prezzo-valore e plusvalenze la pretende "all'atto della cessione"), con il solo limite del completamento della fattispecie documentale a formazione progressiva prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e rettifica e quindi utilizzando il tempo a disposizione dell'Agenzia per la liquidazione dell'eventuale maggiore importo calcolato sul valore "tabellare" [9].

La mancanza di una consolidata interpretazione porta comunque a valutare con attenzione la praticabilità della soluzione.

Giampiero Petteruti

[1] Sugli atti integrativi e di rettifica in generale, v. M.BASILAVECCHIA, *Atto integrativo e di rettifica*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 18 aprile 2008, in Banca Dati Notarile e in CNN Notizie del 12 Maggio 2008.

[2] Ministero delle finanze, circolare 29 settembre 1988, n.50/400558: "Il comma secondo dell'art. 12 dispone che gli Uffici tecnici erariali, entro dieci mesi dalla data in cui è stata presentata la domanda di voltura, devono inviare all'Ufficio del registro presso il quale è stata effettuata la registrazione un certificato catastale attestante l'avvenuta iscrizione con attribuzione di rendita. Gli Uffici provvederanno, pertanto, a liquidare, in una prima fase, l'imposta sulla base del valore indicato dai contribuenti e, successivamente, allorché sarà pervenuto il cennato certificato, a recuperare la differenza d'imposta, che ha natura complementare, ove il valore tabellare risulti superiore a quello dichiarato, mediante notifica di apposito avviso di liquidazione. Sembra opportuno precisare che, nel caso si renda necessaria una liquidazione integrativa dell'imposta, non è configurabile, nei casi del genere, la violazione di infedele dichiarazione di valore di cui all'art. 51, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637. È appena il caso di fare presente, poi, che nell'ipotesi inversa in cui il valore dichiarato dalle parti risulti superiore a quello "tabellare" non si dovrà procedere ad alcun rimborso d'imposta.

[3] G. SALANITRO, Brevi note sulla valutazione automatica degli immobili non censiti, in "Riv. dir. trib.", 1997, 41; M. VANNI, Definizione delle liti pendenti e accertamenti automatici del valore degli immobili, in "il fisco" n. 24 del 15 giugno 1998, 7842.

Sulla natura costitutiva (con effetto ex nunc) o dichiarativa (con effetto ex tunc) della determinazione dei dati censuari a seguito della richiesta di applicazione dell'art. 12 D.L. n.70/1988, v. M.C. Fregni, Nota sul tema della richiesta di attribuzione di rendita e di valutazione automatica ex art. 12 D. L. n. 70/1988, in "Giurisprudenza Italiana" n. 2 del 2006, 428.

[4] Cfr Cassazione 10 aprile 2000 n.4509; Cassazione 23 giugno 2006 n. 14677. Data la rilevanza solo tributaria della questione, non viene in rilievo la natura civilistica della divisione così come rivisitata dalla Cassazione con la nota delle Sezioni Unite n. 25021 del 7 ottobre 2019, come per altro confermato dall'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 27692 del 3 dicembre 2020 (su cui v. A.LOMONACO, *La Cassazione conferma la natura dichiarativa ai fini fiscali della divisione senza conguagli e la conseguente applicabilità della cd. valutazione catastale automatica degli immobili*, in CNN Notizie del 4 dicembre 2020; v. anche G. PETTERUTI-A. PISCHETOLA, *L'incidenza della sentenza della Cassazione n. 25021/19 sul trattamento fiscale della divisione*, studio n. 183-2019/T, in CNN Notizie del 24 gennaio 2020).

[5] Cfr. M.C. FREGNI, *Nota sul tema della richiesta di attribuzione di rendita e di valutazione automatica ex art. 12 D. L. n. 70/1988*, in "Giurisprudenza Italiana" n. 2 del 2006, 428.

[6] V. Ris n.90/2014 in tema di agevolazione prima casa relativa a trasferimenti coattivi.

[7] Per l'agevolazione "prima casa", v. la successiva nota 8.

[8] La stessa formulazione compare nella Nota II-Bis all'art. 1 Tariffa Parte prima TUR relativamente alla quale il Fisco rimarca che, giusta la formula della detta Nota II bis, "La dichiarazione di voler stabilire la residenza deve essere resa a pena di decadenza dall'acquirente nell'atto di acquisto" (Circolare n.18/E del 29 maggio 2013, par.3.10). La lettura di questa previsione potrebbe essere rivista proprio accogliendo l'argomento esposto nel testo.

[9] Per la quale dimensione temporale v. Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Circolare 21 maggio 2009, n. 25/E e S.CANNIZZARO, Segnalazione Novità Prassi Interpretative, in CNN Notizie del 28 maggio 2009.

Giampiero Petteruti



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Claudia Petraglia

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT