

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 117-2006/T

I limiti ai poteri di rettifica dell'amministrazione finanziaria e valutazione catastale "automatica" dopo il "decreto Bersani" n. 223/2006

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 5 settembre 2006

1. Inquadramento normativo; rapporto tra la novella del decreto "Bersani" e il limite al potere di rettifica di cui al TUR

Il comma 23 - *ter* dell'art. 35 d.l. 4 luglio 2006 n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006 n. 248 ⁽¹⁾ (recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all' evasione fiscale) inserisce nell'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (per brevità T.U.R.) un nuovo comma 5 - *bis*, a tenore del quale "Le disposizioni dei commi 4 e 5 ⁽²⁾ non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497 ⁽³⁾ della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

Come è noto, i commi quarto e quinto dell'art. 52 cit. disciplinano un'ipotesi affatto particolare di limite al potere dell'A.F. nell'eseguire la rettifica (e conseguente - eventuale - liquidazione della maggiore imposta con interessi e sanzioni) del valore o del corrispettivo degli immobili (iscritti in catasto con attribuzione di rendita) dichiarato in misura non inferiore al valore catastale cosiddetto 'rivalutato'. Tale valore in base alle disposizioni tributarie tuttora vigenti è di fatto calcolato applicando alla rendita catastale dell'immobile, come rivalutata a norma dell'art. 3, commi 48 e 51, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, i moltiplicatori, anch'essi da ultimo rivalutati dall'art. 2, comma 63, della L. 24 dicembre 2003, n. 350, nonché - per i soli immobili diversi dalla prima casa e relative pertinenze - dall'art. 1- *bis*, commi 7 e 8, del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio

2004, n. 191.

Che la fattispecie legale delineata dai menzionati commi dell'art. 52 si sostanzia poi in un mero limite al potere di rettifica (e in ciò nettamente differenziandosi dal meccanismo del cd. 'prezzo-valore' contenuto nel comma 497 art.1 legge n. 266/2005 che invece è finalizzato alla quantificazione in via forfettaria della base imponibile e per i soli atti elencati nell'art. 43 del T.U.R., ⁽⁴⁾ tant'è che la rubrica del detto comma 497 titola "*Base imponibile dell'imposta di registro per cessioni tra persone fisiche*") lo si evince con chiarezza, oltre che dal dettato dell'*incipit* del comma 4 art. 52 "Non sono sottoposti a rettifica...", anche da quanto affermato dalla medesima A.F. con circolare n.37 del 10 giugno 1986 per cui "Con tale [ndr. ultima] disposizione è stato posto un limite al potere di rettifica del valore o corrispettivo dichiarato per gli immobili, quando il valore o corrispettivo sia stato indicato nell'atto in misura non inferiore all'ammontare determinato sulla base di un criterio valutativo automatico, ancorato alle rendite catastali".

E' evidente pertanto che la novella introdotta con il decreto Bersani (finalizzata ad adottare misure di contrasto all'evasione ed elusione fiscale e di recupero della base imponibile, così come leggesi nel Titolo III del decreto stesso e così come emerge con nettezza dalla relazione al decreto ⁽⁵⁾) si pone su di un piano del tutto distinto da quello su cui si era attestato il legislatore dell'86 nel formulare il meccanismo del limite al potere di rettifica ex art. 52 del TUR, preoccupato solo di ridurre il possibile contenzioso emergente nei rapporti tra Fisco e cittadini (allo scopo anche di alleggerire l'enorme sovraccarico di lavoro delle commissioni tributarie) e di pervenire attraverso questo percorso - diciamo - 'alternativo' ad assicurare comunque l'acquisizione alle casse dello Stato di un'imposta commisurata almeno al valore catastale 'rivalutato'. ⁽⁶⁾

Il che dovrebbe in prima battuta dissuadere dal considerare completamente superato quel meccanismo in forza della novella al vaglio (con riferimento a tutti gli atti di cessione), come si tenterà di argomentare meglio nel prosieguo, e ciò anche per gli indubbi meriti e benefici che dal medesimo derivavano e derivano all'intera collettività, intesa come Stato-comunità (più che come Stato-apparato e basta). ⁽⁷⁾

2. Le fattispecie cui risulta applicabile la novella

Il legislatore della novella con formula non del tutto inequivoca statuisce con il nuovo comma 5 - *bis* art. 52 TUR che le disposizioni sul limite al potere di rettifica non si applicano alle "cessioni di immobili e pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1 comma 497 legge n. 266/2005".

E' stato al riguardo già intuitivamente osservato ⁽⁸⁾ che il rinvio così operato

potrebbe comportare l'inapplicabilità del meccanismo che limita il potere di rettifica sia alle cessioni che siano intercorse tra soggetti non aventi i requisiti soggettivi e/o oggettivi per fruire dei benefici della regola 'prezzo-valore' (ad es. in quanto la cessione intervenga tra soggetti di cui uno di essi non è persona fisica o abbia ad oggetto immobili non ad uso abitativo o solo immobili non pertinenziali) sia a quelle che, pur presentando tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi per l'accesso ai benefici conseguenti all'applicazione di quella regola, difettino in concreto della specifica 'opzione' da rendersi dalla parte all'acquirente al notaio rogante o autenticante secondo i dettami del comma 497. La scelta dell'una o dell'altra lettura del senso del rinvio non è evidentemente senza conseguenze, in quanto accedendo alla prima (quella del rinvio ai 'meri' requisiti soggettivi ed oggettivi richiamati dalla norma portata dal comma 497) il limite al potere di rettifica continuerebbe ad operare per quelle cessioni che pure presentino i detti requisiti, ma difettino della espressa opzione di applicazione della regola 'prezzo-valore'; accedendo alla seconda, invece, di fatto ne risulterebbe definitivamente compresso (anzi eliso in radice) il limite al potere di rettifica ex commi 4 e 5 art. 52 TUR per qualsiasi cessione che non sostanzi ed integri in modo pedissequo e completo gli estremi della fattispecie di cui al comma 497, e quindi per un atto che non comporti cessione di immobili abitativi e relative pertinenze intercorsa tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali e, soprattutto, non contenga la espressa opzione per l'applicazione della regola prezzo-valore di cui si diceva. Insomma in questa seconda modalità di lettura del rinvio così operato non si porrebbe nemmeno il problema di uno spazio residuale o meno entro cui l'A.F. possa esperire i suoi poteri di rettifica, in quanto la base imponibile sarebbe predeterminata (ed accettata dal Fisco) in via forfettaria e definitiva, e quindi non si prospetterebbe nemmeno alcun profilo di recupero di imponibile.

C'è però da chiedersi se quest'ultima sia l'unica lettura necessitata e vincolante per l'interprete.

In effetti pare almeno anomalo che il sistema del limite al potere di rettifica spettante all'A.F., così articolato e ben congegnato dal legislatore dell'86 e poi anche da quello dell'88 - attraverso la congettura della sua applicazione agli stessi immobili sforniti di rendita catastale, purché dichiarati in catasto, sol che si fosse perseguito il procedimento previsto dal d.l. art. 12 del D.L. 14 marzo 1988 (convertito con modificazioni nella L. 13 maggio 1988, n. 154) ⁽⁹⁾ - possa essere inopinatamente smantellato attraverso - si badi bene - l'inserimento di un semplice comma (il nuovo 5 - *bis*) in un articolo (art. 52 del TUR) specificamente intitolato 'Rettifica del valore degli immobili e delle aziende': vieppiù considerando che - in caso si propenda per la interpretazione più radicale del significato del rinvio operato dal legislatore della novella - addirittura l'inserimento di siffatto comma produrrebbe un ef-

fetto ablativo ed eliminativo della portata, significato, funzione ed efficacia dei due commi - quarto e quinto - ad esso precedenti, almeno in relazione alla categoria degli atti di 'cessione'.

Che senso avrebbe - anche nell'ottica di una corretta tecnica legislativa - inserire in un articolo di un Testo Unico un comma che di fatto comporta l'abrogazione di buona parte del resto e in riferimento alle fattispecie più pregnanti dal punto di vista fiscale e frequenti nella prassi negoziale, quali le 'cessioni immobiliari'? Se il legislatore della novella avesse realmente inteso sostituire al sistema del limite al potere di rettifica solo quello della regola del prezzo - valore in riferimento alle ipotesi disciplinate dal comma 497, avrebbe dovuto semplicemente stabilire con regola generale (ed in totale riforma dei commi 4 e 5 dell'art. 52 più volte detti) l'applicabilità del sistema del limite stesso alle sole ipotesi che non rientrano in quelle designate dal comma 497 e non prevedere una sorta di eccezione al vigente sistema generale che pertanto, proprio in quanto la novella si pone come eccezione ad esso, non ne può risultare definitivamente travolto.

Ciò anche perchè - come sopra si è evidenziato - la regola del prezzo-valore si pone sul piano della individuazione con parametri forfettari della base imponibile per ipotesi particolari e specifiche, mentre i commi quarto e quinto comma dell'art. 52 afferiscono all'ambito di esperibilità (in generale) dei poteri di rettifica dell'AF.: la prima si rivolge al contribuente e solo di riflesso coinvolge l'Amministrazione, i secondi si rivolgono all'Amministrazione e solo di riflesso coinvolgono il contribuente. (10)

E bene al riguardo è stato rilevato ⁽¹¹⁾ che il limite ai detti poteri è stabilito non in relazione ad *atti* o fattispecie specifiche, ma ai *valori* o ai *corrispettivi* degli immobili o di diritti reali immobiliari qualora rispondenti a canoni catastali opportunamente aggiornati, indipendentemente dal modulo negoziale in cui essi risultano adottati.

Non senza rilievo appare inoltre la considerazione per cui il cit. nuovo art. 5 - *bis* - al fine di dichiarare inapplicabile il limite ai poteri di rettifica dell'A.F. pur in presenza di valori o corrispettivi non inferiori a quelli catastali adeguatamente rivalutati - faccia riferimento esclusivamente al concetto di "*cessioni* di immobili e relative pertinenze *diverse* da quelle *disciplinate* dall'art. 1 comma 497..." e non all'intero procedimento in cui si articola la vicenda del 'prezzo-valore', procedimento che si qualifica e valorizza, come si sa, per effetto della richiesta fattane al notaio dalla parte acquirente all'atto della cessione. Tale richiesta, insomma, si pone al di fuori del concetto di cessione (che è invece quella icasticamente definita come intercorrente "fra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative perti-

nenze" e circoscritta in un ben preciso inciso del comma al vaglio), né tanto meno è elemento necessario alla formazione della fattispecie negoziale. Pertanto non pare azzardato dedurre che il legislatore della novella non volesse riferirsi con carattere di necessità anche ad essa, ma solo a *quel 'tipo' negoziale astratto* in presenza del quale la richiesta del prezzo-valore (logicamente distinta e al di fuori dei caratteri strutturali del 'tipo') diventa plausibile per il sistema.

D'altra parte appare incontestabile che le cessioni '*disciplinate*' - per riprendere l'espressione utilizzata dal legislatore - sono quelle esattamente individuate ed individuabili in presenza dei (soli) peculiari e specifici requisiti soggettivi ed oggettivi che concorrono a definirle, senza riferimento alcuno ad improbabili e non essenziali elementi esterni ai fini della individuazione della 'disciplina' della fattispecie.

Il che lascia argomentare per l'ammissibilità di un'interpretazione moderata della novella *de qua*, tale che, laddove nel contesto della cessione immobiliare aventi i requisiti soggettivi ed oggettivi contenuti nel richiamato comma 497 non risulti operata la 'opzione' per la regola del prezzo-valore, se da un lato non si potrà ritenere verificato il meccanismo della predeterminazione forfettaria della base imponibile, dall'altra si potrà ritenere tuttora operativo il sistema del limite ai poteri di rettifica di regola spettanti all'Amministrazione così come delineato nei commi 4 e 5 dell'art. 52 del TUR.

Né, peraltro, quella prospettata appare soluzione senz'altro pregiudizievole per gli interessi del Fisco e quindi in contrasto con l'obiettivo primario di recupero della base imponibile sotteso alla novella in commento: essa infatti non impedirà all'A.F. di esperire tutti i controlli e le verifiche finalizzate ad accertare la eventuale occultazione, anche solo in parte, del corrispettivo realmente pattuito e versato, con applicazione della ben più severa sanzione amministrativa prevista dall'art. 72 del TUR (dal *duecento al quattrocento per cento* della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato) rispetto a quella più ridotta (dal *cinquanta al cento per cento* di tale ultima differenza) prevista ora dall'ultimo periodo del comma 498 art. 1 legge n.266/2005, per effetto di una modifica apportata in tal senso dal comma 21 lett. b) art. 35 del 'decreto Bersani', qualora risulti esercitata l'opzione e sia comunque riscontrata una occultazione - anche parziale - del corrispettivo pattuito. L'indicazione del valore catastale rivalutato infatti non è stato mai considerato il 'paravento' dietro il quale il contribuente potesse ritenersi definitivamente tutelato dinanzi ai poteri di rettifica dell'A.F. in caso di occultazione del corrispettivo reale, il che appare confermato anche da quanto sostenuto dalla giurisprudenza della Suprema Corte. ⁽¹²⁾

Circa poi l'individuazione dell'ambito oggettivo cui risulti applicabile il comma 497 (e di converso resti escluso o meno il limite ai poteri di rettifica di spettanza dell'A.F.) si richiamano le argomentazioni già svolte con il cit. Studio n.116 della

Commissione Tributaria del CNN approvato il 13 gennaio 2006, qui ribadendosi solo *en passant* che il concetto di 'cessione' va inteso in senso lato, come riferibile ad ogni ipotesi di alienazione e/o di costituzione di diritti reali a titolo oneroso o anche a titolo gratuito (ma in tal caso senza spirito di liberalità), ancorché a causa solutoria o 'esterna', e sempreché sia astrattamente possibile la occultazione o dissimulazione di un corrispettivo o comunque di un valore economicamente apprezzabile.⁽¹³⁾

E' intuitivo inoltre che la novella troverà applicazione (escludendo così l'operatività del limite ai poteri di rettifica pur se i valori o corrispettivi dichiarati o pattuiti risultino pari o superiori ai valori catastali rivalutati, ed aprendo la strada - se del caso - alle procedure di ordinario accertamento di valore *ex art. 52 comma primo del TUR*) in qualsiasi altra ipotesi di cessione che non presenti i requisiti soggettivi e/o oggettivi come definiti dal comma 497.

Così dicasi - semplificando - per:

- a) cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti sia soggetto diverso da persona fisica che non agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- b) cessioni di fabbricati non abitativi;
- c) cessioni di aree e in generale di terreni, agricoli o non agricoli né edificabili (restando già esclusa nel sistema previgente la limitazione dei poteri di rettifica per i terreni 'per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria' ai sensi del terzo periodo del comma quarto art. 52)⁽¹⁴⁾;
- d) cessioni di immobili non pertinenziali di fabbricati abitativi;
- e) cessioni di immobili pertinenziali di fabbricati non abitativi
- f) conferimenti in società.

2.1 Gli atti giudiziari

La disciplina '*de qua*' risulta altresì applicabile anche a cessioni che non si articolino secondo il classico modulo negoziale consensuale, ma si perfezionino attraverso il veicolo 'giudiziario'. Ci si vuole qui riferire ad atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale (anche nella forma di lodi arbitrali) che comportino trasferimento e/o costituzione di diritti reali immobiliari, stante la generale potestà dell'A.F. di eseguire accertamenti del valore dei beni e diritti reali immobiliari alienati, ai sensi del terzo comma art. 51 del T.U.R., in relazione ai trasferimenti posti in essere 'a qualsiasi titolo' e stante l'equiparazione portata dal comma quarto art. 43 TUR tra gli atti giudiziari in commento e i 'contratti a titolo oneroso' traslativi o costitutivi di diritti reali, ai fini della determinazione della base imponibile costituita - appunto -

dal 'valore' dei beni o diritti trasferiti.

E analogamente deve argomentarsi in riferimento a fattispecie che fondano la propria genesi in un accordo o convenzione tra persone fisiche e che siano soggetti ad omologa dall'autorità giudiziaria per acquisire giuridica efficacia (si pensi ai verbali di conciliazione aventi efficacia traslativa). In essi, *a fortiori*, in quanto attratti in ogni modo in un'ottica e prospettiva più marcatamente negoziale, può emergere un profilo rilevante per quanto attiene ai 'valori' fiscali, anche in considerazione di una non improbabile dissimulazione di (possibili) corrispettivi (se ed in quanto previsti dagli accordi stessi). Di guisa che rispetto a dette ultime fattispecie - laddove ne ricorrano i presupposti - risulta senz'altro possibile l'esperimento dei poteri di rettifica da parte dell'A.F. ⁽¹⁵⁾ e continua ad avere rilevanza la problematica della possibile interferenza con la novella al vaglio, da risolvere verificando di volta in volta se i trasferimenti posti in essere in esecuzione degli accordi integrino o meno il concetto di 'cessione' come definito a mente del comma 497 art. 1 legge n.266/2005, secondo quanto precisato nei precedenti paragrafi.

3. Le fattispecie cui risulta inapplicabile la novella

Le superiori argomentazioni inducono altresì legittimamente ad individuare (al di fuori delle cessioni immobiliari) quali altri ambiti negoziali possano restare interessati alla limitazione dei poteri di rettifica, pur dopo la novella portata dal decreto Bersani.

Quest'ultima infatti, a ben vedere, punta a regolamentare l'articolazione dei detti poteri solo in relazione alla fattispecie della '*cessione*' immobiliare.

Ma - come sopra osservato per inciso - il sistema della limitazione dei menzionati poteri - così come ricavabile dal combinato disposto dei commi 4 e 5 art. 52 - non è stato concepito dal legislatore dell'86 in riferimento a specifiche di categorie di atti o negozi: recita infatti il quarto comma "Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili...", quale che sia pertanto il veicolo o lo strumento attraverso i quali essi vengano negoziati.

Pertanto si dovrà continuare a fare riferimento a tale sistema per qualsiasi altro atto di natura immobiliare non integrante gli estremi della fattispecie 'cessione' immobiliare (intesa sia pure in senso lato), e di regola sottoposto ad accertamento di valore secondo la procedura ordinaria *ex* art. 52 primo comma TUR.

Così dicasi per *le rinunce pure e semplici* a diritti reali immobiliari (aventi mera efficacia dismissiva e non traslativa);

come pure per *le divisioni immobiliari* (aventi mero effetto dichiarativo) ⁽¹⁶⁾, negoziali e/o giudiziali, aventi ad oggetto quei diritti, con esclusione peraltro degli

'conguagli' risultanti *per tabulas* dal negozio divisorio e che - come noto - ai sensi dell'art.34 del TUR, se eccedenti il cinque per cento del valore della quota di diritto, sono soggetti all'imposta con l'aliquota per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza e quindi considerati fiscalmente 'cessioni', sino a concorrenza di tale eccedenza: per essi potrà per converso invocarsi l'applicazione della regola del 'prezzo valore'.

Altrettanto dicasi *per le cessioni di aziende* (o di diritti reali sulle stesse) ⁽¹⁷⁾, nel cui compendio pure figurino immobili, e ciò per la semplice (ma innegabile) motivazione per cui esse non costituiscono *tout court* cessioni di immobili, ma di una entità giuridicamente diversa, una '*universitas rerum*', comprendente cose materiali ed immateriali, funzionalmente organizzata in un complesso unitario ad un unico fine, ove l'individualità delle singole componenti (anche immobiliari) resta stemperata rispetto alla unitarietà del complesso stesso. In tale fattispecie ove - a norma dell'art. 51 secondo comma TUR - il valore (dei beni e diritti) pure è controllato con riferimento al valore complessivo del compendio aziendale, è sempre possibile (e utile) procedere alla imputazione di specifici valori in relazione ai singoli beni che compongono il compendio, ivi compresi agli immobili, e ciò ai fini della diversificazione delle aliquote *ex art. 23* primo comma TUR. E niente esclude - come l'A.F. stessa ha avuto modo di ribadire - che venga ritenuto applicabile il limite ai poteri di rettifica in relazione agli immobili (o ai diritti reali immobiliari) ricompresi nel compendio aziendale negoziato e 'valorizzati' con riferimento almeno ai valori catastali rivalutati. ⁽¹⁸⁾

Intuitivamente la novella poi non reagisce sulla limitazione dei poteri di rettifica esperibili ai fini dell'applicazione delle imposte (anche ipotecaria e catastale) stabilite in relazione a *trasferimenti a titolo gratuito, per atto tra vivi* (compresa la rinuncia), quando dovute ai sensi della legge n. 383/2001 ⁽¹⁹⁾, o a *causa di morte* (con esclusivo riferimento in tal caso alle sole imposte ipotecarie e catastali), e ciò in quanto nell'ambito di tali imposte quella limitazione era ed è posta dall'art. 34 ⁽²⁰⁾ del D.L.vo n.346/90, non inciso dalla novella al vaglio. Anzi in riferimento ai trasferimenti gratuiti segnati dalla connotazione di liberalità, non depone in senso contrario nemmeno quanto statuito nell'art. 60 del D.Lgs. n. 346/90 che pure per la rettifica del valore dei beni e dei diritti trasferiti ⁽²¹⁾ stabilisce che si applichino, *in quanto non diversamente disposto nel titolo III del decreto* e nell'art. 34, commi 4 e 8, le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, (sembrando così apparentemente richiamare anche il nuovo disposto del comma 5 *bis* art. 52 del detto ultimo decreto). Ed infatti nell'art. 56 del decreto l.vo n. 346 (ricompreso in quel titolo III le cui previsioni vengono fatte salve dall'art. 60), ai fini della determinazione del valore, compare un richiamo proprio al quinto comma cit art. 34, che prevede la non-

rettificabilità del 'valore catastale automatico'; detto art. 34 peraltro si configura come '*lex specialis*' rispetto alla generica statuizione contenuta nell'art. 60, in quanto risulta introdotta nell'ordinamento per effetto dell'art. 23 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n. 346/90, ed avente pertanto efficacia rettificativa e/o integrativa (se non in parte abrogativa ai sensi dell'art. 15 disp. prel.) del disposto di cui all'art. 60 stesso.

4. Le fattispecie in relazione alle quali la novella risulta irrilevante

Diverso e distinto discorso va fatto con riferimento a quelle fattispecie in cui, non dandosi nemmeno luogo ad alcun tipo di accertamento dei valori o dei corrispettivi enunciati, e quindi ad alcun procedimento di ulteriore rettifica, non si pone alcuna interferenza tra di esse e la novella al vaglio, risultando essa pertanto in riferimento a quelle del tutto irrilevante.

In particolare ciò si verifica in relazione a quelle fattispecie ove il 'prezzo' è determinato in modo *vincolante* secondo canoni e parametri legali, cioè per statuizione legislativa, ed ove pertanto nemmeno assume rilevanza l'evidenziazione in atto di valori o corrispettivi (dichiarati o pattuiti) inferiori a quelli desumibili dall'applicazione dei criteri di valutazione catastale automatica (si pensi alle dimissioni immobiliari attuate nell'ambito dei procedimenti di 'cartolarizzazione' ex d.l. n. 351/2001 convertito in legge n. 410/2001; alle alienazioni effettuate ai sensi della legge n. 560/93 ⁽²²⁾; alle cessioni di alloggi di tipo economico-popolare effettuate ai sensi del D.P.R. 17 gennaio 1959 n. 2 ⁽²³⁾; agli atti traslativi di terreni di riforma fondiaria ⁽²⁴⁾, ecc...), ⁽²⁵⁾

Analoghe considerazioni vanno poi svolte - sotto il profilo della irrilevanza della novella al vaglio - anche nell'ipotesi dei trasferimenti immobiliari in sede di espropriazione forzata ovvero attuati all'asta pubblica (anche al di fuori della procedura di espropriazione forzata e comunque attraverso 'altre forme autoritative') ⁽²⁶⁾, ove peraltro la base imponibile, come è noto, non è costituita da un valore, ma dal 'prezzo di aggiudicazione', ed in relazione ai quali "si presume che vi sia una sostanziale corrispondenza tra il prezzo pagato (e dichiarato) ed il valore di mercato del bene" ⁽²⁷⁾. Similmente nelle ipotesi di trasferimenti coattivi previsti dall'art. 44 del TUR, così come in quelle di trasferimenti volontari all'espropriante nell'ambito di una procedura espropriativa, (la cui rispettiva base imponibile è rappresentata dall'ammontare definitivo dell'indennizzo o dal prezzo), è evidente la volontà di "non appesantire l'attività degli uffici finanziari (nonché degli organi giurisdizionali) ove si possa *a priori* escludere una collusione delle parti in danno dell'E-rario" ⁽²⁸⁾, non configurandosi come plausibile un eventuale giudizio di congruità da

parte dell'A.F. Il che trova conferma testuale anche nella Circolare n. 37 del 10 giugno 1986 ⁽²⁹⁾ secondo cui : "Poiché la norma [*ndr.* dell'art. 44 secondo comma TUR) precisa che la base imponibile per tali atti è costituita dal prezzo, i dipendenti uffici dovranno astenersi dal compiere atti di accertamento, sia pure nei limiti in cui gli stessi sono ammissibili ai sensi del successivo art. 52, nei confronti di tali contratti".

5. Decorrenza della novella

Non appare infine peregrina la problematica della decorrenza della novella al vaglio, soprattutto in assenza di una norma espressa che stabilisca con certezza l'applicabilità della regola portata dal nuovo comma 5 *bis* dell'art. 52 TUR solo alle cessioni perfezionatesi dopo e non prima della entrata in vigore del decreto n. 223/2006 (e segnatamente dell'articolo 23-*ter*, introdotto nel decreto solo con la legge di conversione n. 248/2006, e quindi non prima del 12 agosto 2006, giorno successivo alla pubblicazione della legge di conversione sulla *Gazzetta Ufficiale*).

La problematica *de qua* è direttamente collegata con quella più ampia della ir-retroattività della norma tributaria e della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, principi che trovano adeguata e specifica protezione negli artt. 3⁽³⁰⁾ e 10⁽³¹⁾ dello Statuto del contribuente ⁽³²⁾. Ma forse – e prima ancora – quella problematica si pone in ordine alla qualificazione stessa della novella in commento, se questa cioè sia da considerarsi mera norma procedimentale o norma di carattere sostanziale o comunque procedimentale ma con effetti sostanziali (negativi) per il contribuente, e – una volta acquisita contezza di tale qualificazione – se ed in quali margini, in quanto norma procedimentale, ne risulti comunque possibile una sua applicazione retroattiva. Al riguardo infatti la Suprema Corte in più occasioni si è pronunciata favorevolmente in ordine all'applicazione retroattiva di talune norme (segnatamente in materia di segreto bancario e di redditometro), non incidendo ciò – a suo giudizio - sulla 'sostanza' del rapporto tributario intercorrente con il contribuente. ⁽³³⁾

Il che – lungi in questa sede dal poter definire con carattere di assolutezza la natura (procedimentale o meno) della norma di cui alla novella al vaglio ⁽³⁴⁾ – deve indurre l'interprete ad agire con estrema cautela nel ritenete senz'altro implausibile una sua applicazione retroattiva.

Nel contempo non può ignorarsi l'affidamento oggettivo che il contribuente può aver riposto nel pregresso sistema normativo portante preclusione dei poteri accertativi spettanti all'A.F. nelle specifiche ipotesi previste dai commi quarto e quinto dell'art. 52 TUR e che pertanto l'imprevedibile retroattività della novella inci-

derebbe giocoforza sulle modalità del rapporto tributario intrattenuto con la P.A. ⁽³⁵⁾, rapporto – che è bene ricordare – deve essere sempre “improntato al principio della collaborazione e della buona fede”. Il che appare confermato pacificamente dalla giurisprudenza della Suprema Corte. ⁽³⁶⁾

6. Conclusioni e riepilogo

Ad onta della formulazione ampia (ma nel contempo non inequivoca) contenuta nel comma 23 *ter* dell'art. 35 del 'decreto Bersani' e portante l'inserimento nell'art. 52 del TUR (D.P.R. n. 131/86) di un comma 5 *bis* finalizzato ad escludere la limitazione dei poteri di rettifica dell'A.F. rispetto alle cessioni aventi ad oggetto immobili (o diritti reali immobiliari) e relative pertinenze diverse da quelle già disciplinate dal comma 497 art. 1 della legge n. 266/2005, si può a buon diritto e conclusivamente ritenere

1) *che essa novella comporti la esclusione della limitazione dei poteri di rettifica* ⁽³⁷⁾ *in relazione a:*

- cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti non sia persona fisica;
- cessioni di immobili in cui anche una sola della parti sia persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- cessioni di fabbricati non abitativi;
- cessioni di aree e in generale di terreni, agricoli o non agricoli né edificabili;
- cessioni di immobili non pertinenziali di fabbricati abitativi;
- cessioni di immobili pertinenziali di fabbricati non abitativi;
- conferimenti in società.

2) *che essa non comporti la esclusione della suddetta limitazione* ⁽³⁸⁾ *in relazione a:*

- cessioni di immobili e/o relative pertinenze aventi i requisiti soggettivi ed oggettivi stabiliti nel comma 497 art. 1 cit. legge n.266/2005, laddove non sia stata esercitata la specifica 'opzione' di volersi valere della regola 'prezzo-valore'; ⁽³⁹⁾
- rinunce pure e semplici a diritti reali immobiliari;
- divisioni immobiliari (aventi mero effetto dichiarativo) con esclusione dei conguagli per la parte assoggettata all'imposta prevista per i trasferimenti immobiliari;

- cessioni di aziende, nel cui compendio figurino immobili;
- qualsiasi altro atto di natura immobiliare non integrante gli estremi della fattispecie 'cessione' immobiliare (intesa sia pure in senso lato, di regola sottoposto ad ordinario accertamento di valore);
- trasferimenti immobiliari a titolo gratuito per atto tra vivi (compresa la rinuncia) o a causa di morte.

3) che essa novella non svolga alcuna interferenza con tutte le fattispecie in riferimento alle quali non si pone alcun problema di ulteriore rettifica dei valori da parte dell'A.F.

Adriano Pischetola

1) Pubblicata nella Gazz. Uff. 11 agosto 2006, n. 186, S.O.

2) Che qui si riportano per comodità di lettura:

" 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 settantacinque 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, 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.

5. 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. Le modifiche 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 del decreto nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data."

3) Esso recita: " 497. *(Base imponibile dell'imposta di registro per cessioni tra persone fisiche)* In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per le sole cessioni fra 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'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento."

- 4) Sul che *amplius* cfr. studio n. 116/2005/T CNN approvato dalla Commissione Studi Tributari 13 gennaio 2006 consultabile al link http://www.notariato.it/cnn/notaio/Studi_e_approfondimenti/Tributario/116.htm
- 5) Relazione consultabile sul sito www.parlamento.it con riferimento al disegno di legge n. 741 della corrente legislatura.
- 6) Sui problemi in generale legati ai criteri della determinazione della base imponibile cfr. in dottrina di recente (in commento a *Cassaz. Sez. Trib.* 9 settembre 2004 n. 18150) ZILLI - *Trasferimenti immobiliari ed imposta di registro: determinazione della base imponibile*, in *Riv. not.*, 2005, 2, p. 309, nonché QUARATO, *Argomentazioni in merito all'alternanza prezzo-valore nell'applicazione dell'imposta di registro*, (nota a *Cassaz. Sez. V* 24 aprile 2003 n. 6542), in *Riv. Notar.* 2004, 4, pag. 1005 e ss. e MAGNANI, *Prezzo e valore nella vendita immobiliare. Una soluzione normativa a favore della realtà sulla simulazione*, in *Riv. Notar.*, 2004, 4, pag. 815 e ss.
- 7) Sarebbe inutile qui sottolineare tali benefici (macroscopico abbattimento del contenzioso di valutazione, eliminazione di vicende di carente etica tributaria, maggiore trasparenza e serenità nei rapporti tra il cittadino contribuente e l'amministrazione finanziaria, riduzione degli organici preposti alle attività di accertamento e di assistenza al contenzioso, con conseguente ovvia riduzione dei costi relativi e migliore utilizzo degli addetti esuberanti nella gestione di altri e più proficui tributi o comunque in altri settori dell'amministrazione finanziaria; imponente risparmio di tempo-lavoro della pubblica amministrazione, del cittadino contribuente e dell'amministrazione della giustizia tributaria) se non fosse per avallare il convincimento che *la novella al vaglio non può avere segnato un improvviso e radicale revirement del sistema nel suo complesso*, troppo stridente rispetto agli scopi che il legislatore dell'86 con lungimiranza ha tentato di conseguire (ed in buona parte ha conseguito), e ciò nell'interesse generale della collettività.
- 8) Cfr. *Segnalazione Novità Normativa* in *CNN Notizie* del 27.7.2006 (a cura di Annarita Lomonaco e Susanna Cannizzaro).
- 9) Cfr. in dottrina in argomento MESSINA - *Imposte sui trasferimenti: valutazione automatica per gli immobili non censiti*, in *Il Fisco*, 1990, p. 356; CAPUTO - *Notazioni sulla "valutazione automatica" nelle imposte sui trasferimenti*, in *Il Fisco*, 1989, p. 6969; ALEMANNI - *Perplexita' sull'opzione per la "valutazione automatica" in relazione agli immobili non ancora censiti*, in *Il Fisco*, 1988, p. 5891; inoltre cfr. *Risoluzione Min. Fin.* 9.8.1990 n. 350780/90 - Legge 13.5.1988 n. 154. *Applicazione criteri automatici di valutazione degli immobili non censiti*, in *CNN Strumenti*, voce 0380, p. 7.1. - ed in *Fisconline* De Agostini Professionale.
- 10) In particolare secondo *Cassaz.* n. 7504 del 17 gennaio 1996 (dep. il 13 agosto 1996) - consultabile in *Fisconline* De Agostini Professionale - "Il comma 4 dell'art. 52 esclude l'esercizio di tale potere di rettifica quando ricorrano le fattispecie in esso contemplate, ed *ha quindi come destinatario non il contribuente ma l'ufficio finanziario*, cui preclude il potere di accertare un valore venale superiore se il valore dell'immobile (iscritto in catasto con attribuzione di rendita) sia stato dichiarato in misura non inferiore a quello risultante dalla determinazione automatica nella norma medesima prevista".
- 11) Cfr. ancora *Segnalazione Novità Normativa* cit.
- 12) Cfr. *Cass.* 28 ottobre 2000, n. 14250, in "*Il Fisco*" n. 4/2001, pag. 1204: "La determinazione del valore dell'immobile effettuata con il criterio della cosiddetta valutazione automatica di cui all'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986, non impedisce all'Amministrazione finanziaria di irrogare la sanzione di cui all'art. 72 del decreto del Presidente della Repubblica citato qualora emerga che sia stato pagato un prezzo superiore al valore così determinato" (nel caso di specie nel corso di una ispezione la Guardia di finanza ha reperito un compromesso di vendita con l'indicazione di un prezzo superiore al valore indicato nel rogito, valore determinato con il criterio automatico) (*n.d.r.*).
- 13) Si rinvia sul punto all'ampia disamina delle fattispecie qualificabili come 'cessione' nel senso di cui al testo in PETRELLI, *Immobili abitativi: la nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette*, in *Il fisco*, 2006, 07, 948.
- 14) E dovendo comunque ora accedere alla nozione unitaria di terreno edificabile così come definita nell'ambito del medesimo decreto Bersani all'art. 36 comma 2 per il quale "un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento generale adottato dal

Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dell'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

- 15) Pur dovendosi ovviamente tenere sempre in debito conto gli eventuali trattamenti agevolati che possano assistere taluni trasferimenti immobiliari, come in materia di separazione fra coniugi.
- 16) L'applicabilità del limite del potere di rettifica agli atti portanti scioglimento della comunione di immobili (laddove valorizzati con riferimento ai valori catastali rivalutati) è pacifica, sia pure con riferimento alle singole quote e non alla massa (cfr. *Risoluzione* n. 401085 del 4 novembre 1988 in *Fisconline* De Agostini Professionale).
- 17) Cui deve ritenersi assimilabile l'ipotesi dell'affitto dell'unica azienda di titolarità del concedente persona fisica; cfr. *circolare* n. 26 del 19 marzo 1985, nonché *Risoluz.* del 22 maggio 1995 (entrambi consultabili in *Fisconline* De Agostini Professionale) che sanciscono il principio per il quale l'imprenditore che concede in affitto l'unica azienda non pone in essere un'operazione soggetta ad imposta sul valore aggiunto ma ad imposta di registro, atteso che in tal caso l'affittante perde contestualmente la soggettività passiva d'imposta agli effetti dell'Iva; nello stesso senso Direttiva del 27 giugno 1996 *Dir. reg. Emilia-Romagna* (in *Fisconline* De Agostini Professionale).
- 18) Cfr. *Circolare* n.87 (prot. n. 350109) del 29 dicembre 1990 (in *Fisconline* - De Agostini Professionale nonché in CNN Strumenti, voce 0270, p. 5.1) in cui la Dir. TT. AA. Ministero Finanze sostiene "nella valutazione di una azienda comprensiva di immobili, se per tali ultimi beni sono stati indicati corrispettivi distinti, risulta preclusa la rettifica del valore degli stessi se indicato in misura non inferiore a quella desumibile dal parametro catastale ai sensi del citato comma 4 dell'art. 52, ferma restando la possibilità di sottoporre a valutazione gli altri componenti, come ad esempio le aree edificabili e l'avviamento."
- 19) Il cui art. 13 secondo comma statuisce che "I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire (*ndr.* pari ad €. 180.759,91). In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire (*ndr.* pari ad euro €. 180.759,91), le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso".
- 20) Il cui quinto comma recita "Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque 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 sui redditi, né i valori della nuda proprietà e di diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma dell'art. 14. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria."
- 21) Oltre che per l'applicazione dell'imposta in caso di omissione della richiesta di registrazione, per la riscossione e il rimborso dell'imposta, per i divieti e gli obblighi a carico di terzi e per le sanzioni
- 22) Cfr. *Risoluzione Min. Fin. Dip. Entrate* 19.6.2000 n.89/E in *Fisconline*: "Nel caso di vendita di alloggi di edilizia residenziale pubblica eseguiti ai sensi della legge n. 560 del 1993, quando il corrispettivo sia determinato legislativamente, l'ufficio non può esercitare il potere di rettifica ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, neanche quando il valore dichiarato risulta inferiore al valore catastale."
- 23) Cfr. *Risol. Min. Fin.* 27 marzo 1990 n. 350138 in *Fisconline*: "il valore di vendita, inerente alla cessione di cui trattasi, non doveva essere sottoposto al normale giudizio di congruità trattandosi di prezzo, imposto all'assegnatario senza possibilità di libera contrattazione, determinato da una apposita commissione della quale fa parte un organo tecnico dell'Amministrazione statale e cioè l'ingegnere capo dell'ufficio del Genio civile".
- 24) Cfr. *Cassaz. Civ. Sez. Un.* 28 aprile 1989 n. 2023 in *Dir. e prat. trib.* 1991, II,29 (nota), secondo cui "L'assegnazione di terreni di riforma fondiaria, realizzata per il tramite di vendita con riserva di proprietà, pur integrando un trasferimento immobiliare, ancorché non definitivo, si differenzia da una vendita di diritto privato per il fatto di ricollegarsi ad un atto amministrativo di concessione di beni non suscettibili di libera immissione sul mercato e perché viene posta in essere per un mezzo

politico, legislativamente predeterminato e privo di funzione remunerativa per l'ente concedente (cui assicura solo il rimborso degli indennizzi espropriativi e di parte delle spese di migliona): di conseguenza, detta assegnazione è bensì assoggettabile all'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti immobiliari, ma *non può costituire oggetto di un accertamento di maggior valore...*".

- 25) Sul tema *amplius* cfr. *Studio CNN* Commissione Studi Tributari n.30/2002/T, approvato il 19 aprile 2003, *Assoggettabilità a rettifica del prezzo di cessione degli alloggi oggetto di dismissione, in Studi e Materiali*, Consiglio Nazionale del Notariato, n.1/2003, pag. 133 ss.
- 26) Così come si esprime la Circolare n.37 (prot. n. 220391) del 10 giugno 1986 Dir. TT.AA. Min.Finanze.
- 27) Così ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Ipoa 2005, pag. 299.
- 28) Ibidem, ARNAO, *op.cit.* p.301.
- 29) Citata nella nota 26.
- 30) L'art. 3 primo comma recita "Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".
- 31) L'art. 10 primo comma recita "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".
- 32) Cfr. in argomento MASTROIACOVO, *art. 3 Efficacia temporale delle norme tributarie*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi – Fedele, Milano, 2005, 95 ss.; ID, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2006.
- 33) Cfr. in materia di segreto bancario Sent. n. 10598 del 19 luglio 2002 della *Corte Cass., Sez. tributaria in Fisco* (II) 2002, 6567, - secondo cui "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la disciplina in materia di accesso ai dati bancari introdotta dall'art. 18 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 - il quale ha, fra l'altro, modificato l'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - non interferisce sul rapporto tributario, non introduce infrazioni o sanzioni prima non previste, né tocca l'onere dell'Amministrazione finanziaria di provare la pretesa impositiva, ma ha natura meramente procedimentale e si occupa soltanto dell'attività di indagine e di accertamento. Ne consegue che tale disciplina deve ritenersi pienamente applicabile anche alle iniziative ispettive che, posteriori alla sua entrata in vigore, siano tuttavia relative a periodi d'imposta anteriori."
- Cfr. altresì *Cass.* 18 gennaio 2002, n. 518 (in banca dati "*il fiscovideo*"); *Cass.* 19 settembre 2001, n. 11778 (in *Giust. civ. Mass.* 2001, 1679: "In tema di imposte sui redditi, non è precluso all'Amministrazione, per l'accertamento del reddito di un periodo d'imposta anteriore all'entrata in vigore della L. 30 dicembre 1991, n. 413, che all'art. 18 ha modificato gli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, utilizzare dati ed elementi risultanti da conti correnti bancari, e presumere ricavi non contabilizzati sulla base di prelievi dai conti non risultati dalle scritture contabili, fermo restando che l'onere della prova liberatoria, per il contribuente, si commisura alla natura e alla consistenza degli elementi indiziari contrari utilizzati dall'Amministrazione".
- Cfr. in materia di redditometro Sent. *della Corte Cass., Sez. tributaria* n. 12731 in data 30 agosto 2002 in *Fisco* (II) 2002, 5985 (nota M.G) "Il potere dell'ufficio impositore di determinare sinteticamente il reddito sulla scorta di elementi e circostanze di fatto certi, utilizzabili anche dal Ministero delle finanze per la fissazione dei coefficienti presuntivi ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 600-1973, consente il riferimento a redditometri contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo di imposta da verificare, senza porre problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, sul quale non viene ad incidere il momento della elaborazione"; in termini cfr. da ultimo, *Cass.*, 11 settembre 2001, n. 11611 (in banca dati "*fisconline*"); *Cass.*, 20 giugno 2001, n. 8372 (in *Giust. civ. Mass.* 2001, 1222); *Cass.*, 21 novembre 2000, n. 15045 (in "*Foro it.*", 2001, I, pag. 480).
- In generale la Cassazione ritiene che il problema della irretroattività della norma tributaria non si ponga con riferimento alle cd. norme procedimentali. in quanto per esse opera il diverso principio del *tempus regit actum*.
- Cfr. sentenza 27.8.2001 n. 11274, in *Giust. civ.* 2001, I,2334, secondo cui " in materia tributaria, il principio di non retroattività delle leggi sancito in generale dall'art. 11 delle preleggi è stato specificamente codificato all'art. 3 della legge 212 del 2000 limitatamente ai profili sostanziali del

rapporto tributario e agli obblighi anche formali dalla cui violazione possano conseguire effetti negativi per il contribuente”.

- 34) Dubita che la norma al vaglio possa essere qualificata ‘norma procedimentale’ PASQUALE, *Immobili controlli anche retroattivi*, in *Il Sole 24 Ore* del 25 agosto 2006 n. 232. pag. 20.
- 35) È infatti innegabile che la novella finisce con l’incidere profondamente sulla tutela reale del contribuente, riducendone gli spazi di protezione, ed aggravando la sua posizione di soggetto passivo d’imposta, in quanto chiamato al versamento di importi presumibilmente più elevati rispetto a quelli dovuti in relazione ai valori catastali ‘rivalutati’.
- 36) Cfr. *Cassaz Civile Sez. V*, sent. n. 17576 del 10 Dicembre 2002 in *GT Riv. giur. trib.* 2003, 343 “Il potere di autotutela dell’Amministrazione finanziaria ... incontra il limite del principio generale - avente fondamento costituzionale - di tutela dell’affidamento legittimo e della buona fede del contribuente, di cui è espressione l’art. 10 della legge n. 212 del 2000”, nonché *Cassaz. Civ. Sez. V*, sent. n. 7080 del 14 Aprile 2004 in *Foro it.* 2004, I,3112: “in caso di possibilità di fornire due interpretazioni alternative della disposizione ...deve essere preferita quella che non comporti la retroattività della misura fiscale più sfavorevole, in considerazione del principio generale dell’ordinamento tributario posto dall’art. 3 dello Statuto del contribuente, di cui alla L. n. 212 del 2000”.
- 37) E quindi sia possibile di fatto che si proceda alla rettifica secondo il procedimento ordinario ex art. 52 primo comma TUR, sia pure a fronte di valori dichiarati o corrispettivi pattuiti pari o superiori ai valori catastali opportunamente ‘rivalutati’.
- 38) E quindi non vi sia spazio per la rettifica secondo i criteri ordinari, sempreché risultino valori dichiarati o corrispettivi pattuiti almeno non inferiori ai valori catastali ‘rivalutati’.
- 39) Essendo di tutta evidenza che laddove invece l’opzione sia stata esercitata, non si verte nemmeno in ordine alla applicabilità o meno della limitazione dei poteri di rettifica, essendo la base imponibile già definitivamente quantificata in via forfettaria, pur rimanendo possibili - in caso di occultazione anche parziale del corrispettivo pattuito - il recupero dell’imposta dovuta sull’intero importo del corrispettivo stesso e il ricorso ai sistemi sanzionatori previsti dalla comma 498 art. 1 legge n.266/2005 (come modificato dal comma 21 lett. b) art. 35 decreto n. 223/2006).

(Riproduzione riservata)