
Il valore delle perizie nei confronti del fisco

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 9 Dicembre 2017

le attività di natura valutativa (stime e perizie) consistono in un giudizio tecnico che possono anche avere un valore processuale nel contenzioso tributario: in questo articolo analizziamo quale può essere il peso probatorio delle perizie a favore del contribuente, in particolare delle perizie asseverate

Le attività di natura valutativa (stime e perizie) consistono in un giudizio tecnico, che si sviluppa da un'attività di studio e conduce alla predisposizione di un elaborato finale. Sotto il profilo della responsabilità contrattuale, esse rientrano tra le obbligazioni di mezzi, dando luogo a prestazioni d'opera intellettuale.

La perizia può essere **asseverata** se il perito (con un'ulteriore dichiarazione apposta nella perizia stessa) ne attesta la certezza dei contenuti, e così facendo risponde penalmente per gli eventuali falsi ideologici e materiali.

La perizia è invece **giurata** quando, oltre alla dichiarazione che assevera la veridicità del contenuto, riporta in calce il verbale del giuramento di *"aver bene e fedelmente adempiuto alle funzioni affidategli al solo scopo di far conoscere la verità"*, reso dal perito dinnanzi al cancelliere di un qualsiasi ufficio giudiziario, compreso quello del giudice di pace, ai sensi dell'art. 5 del R.D. 9.10.1922, n. 1366, ovvero dinnanzi a un notaio, ai sensi dell'art. 1, n. 4), del R.D.L. 14.7.1937, n. 1666.

La perizia è, infine, **semplice**, quando non è né asseverata né giurata.

In seno al processo civile, la perizia costituisce un'allegazione difensiva a contenuto tecnico, mentre nel processo penale ha la natura di un mezzo di prova disposto dal giudice, d'ufficio o su istanza di parte. La perizia deve essere distinta dalla consulenza tecnica, prevista sia nel processo civile sia nel processo penale, nonché dall'accertamento tecnico, previsto nel processo civile.

Nel presente contributo, senza pretesa di esaustività, si cercheranno di inquadrare funzioni, valenza e limiti della perizia nell'ambito delle attività di controllo sostanziale e accertamento poste in essere dall'amministrazione finanziaria, alla luce del successivo contenzioso, come mezzo a disposizione dei

contribuenti per far valere la propria posizione, quando entrano in gioco questioni di tipo valutativo.

Perizia vs mutuo

Le perizie entrano in gioco, nella materia tributaria, in quanto consentono di fissare il valore di un bene rispetto all'amministrazione finanziaria ai fini della determinazione delle plus e minusvalenze da cessione.

Inoltre, vi sono ambiti particolari (leggi di rivalutazione; società non operative) nelle quali il valore dei beni acquista un'importanza particolare ai fini dell'accesso a particolari regimi o dell'esclusione di conseguenze fiscalmente svantaggiose.

La Corte di Cassazione ha di volta in volta fornito degli elementi orientativi in materia: in particolare, con la sentenza n. 26279 del 20 dicembre 2016 ha in sostanza affermato che la plusvalenza da cessione di immobili deve essere determinata facendo riferimento al prezzo effettivo di cessione del bene (rilevato, nel caso di specie, dal contratto di mutuo stipulato), e non ad eventuali ipotetici valori, ancorché risultanti da perizie e stime.

Più in particolare, rinviando la sentenza alla CTR per carenza di motivazione, la Corte ha affermato che i giudici di merito non avevano spiegato *“le ragioni per le quali, nell'accertamento del prezzo effettivo di vendita di un immobile, una consulenza estimativa, seppur proveniente dalla parte cedente, debba essere preferita al dato emergente dal contratto di mutuo stipulato dall'acquirente, e ciò anche alla luce dell'eccessivo scostamento tra le due diverse valutazioni (la stima dell'immobile fatta dal perito è quasi il doppio di quello risultante dal contratto di mutuo, che invece poco si discosta dal valore OMI) e non abbia neanche considerato (non avendovi fatto alcun cenno) la finalità per la quale quella perizia era stata redatta (stando a quanto sostiene la difesa erariale ..., per iscrizione di un'ipoteca da parte della banca mutuante, che già aveva erogato un mutuo per l'acquisto del garage)”*.

Valore della perizia vs valore del mutuo

La perizia di stima può anche essere quella effettuata dalla banca ai fini dell'erogazione del mutuo: in questo caso, essa può riflettersi sull'attività dell'amministrazione finanziaria che procede ad accertamento sui valori della cessione degli immobili effettuata dall'impresa venditrice.

La Cassazione, con **sentenza del 28 febbraio 2017, n. 5190**, ha riconosciuto a tale tipologia di perizie una posizione di “*terzietà*” tra fisco e contribuenti: nel caso di specie, era stato posto in essere un accertamento analitico – induttivo nei confronti di una società, che aveva ceduto 13 immobili a un prezzo presuntivamente inferiore rispetto a quello reale.

In tale contesto, la Corte ha affermato, concordando con la CTR, che l’unico criterio utilizzabile per la determinazione del valore effettivo di vendita di un immobile è quello fondato sul valore indicato nella perizia di stima redatta dalla banca mutuante, unitamente ad una pluralità di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti.

Il valore degli immobili risultante dalle perizie delle banche mutuanti può pertanto essere posto a base degli accertamenti analitico-induttivi emessi nei confronti delle imprese venditrici, purché il quadro probatorio complessivo sia sufficiente a integrare i presupposti per il ricorso a tale metodologia accertativa (art. 39, comma 1, lett. d, D.P.R. n. 600/1973).

In tale contesto, invece, il semplice valore dei mutui concessi, pur essendo un elemento di una certa rilevanza, non risulta sufficiente ai fini accertativi, perché tiene conto di una serie di altri elementi, come, ad esempio, le difficoltà economiche dell’acquirente.

Perizia vs perizia

La Cassazione ha affermato che la perizia tecnica predisposta dall’ufficio (dell’allora Agenzia del Territorio) non prevale rispetto alla divergente perizia prodotta dal contribuente (nella quale siano evidenziate le caratteristiche dell’immobile che lo “deprezzano”); in verità, senza scendere nell’esame comparativo tra le due perizie, ma limitandosi ad osservare che la perizia dell’ufficio non è idonea a superare il più solido elemento presuntivo costituito dal corrispettivo dichiarato in atto.

Nello specifico, con ordinanza n. 21257 del 13.9.2017, la Corte ha stabilito che è nullo l’avviso di liquidazione con il quale l’ufficio fiscale abbia preteso la maggiore imposta di registro dovuta a seguito di rideterminazione del valore dell’immobile ceduto, se – appunto - la rideterminazione è stata effettuata sulla base di una perizia tecnica, a fronte della quale il contribuente opponeva una propria perizia. La Cassazione ha concordato con la CTR, la quale aveva ritenuto la perizia di stima dell’Agenzia del Territorio, prodotta in giudizio dall’ufficio per contrastare le diverse risultanze della perizia di parte prodotta dai contribuenti, *“non idonea a superare le contestazioni formulate da questi ultimi, ed a fornire prova convincente dei più alti valori pretesi con l’avviso impugnato, e ciò non già perché si tratta di documento inattendibile a causa della sua provenienza da un’articolazione dell’amministrazione*

finanziaria, ma perché il corrispettivo dichiarato nell'atto di trasferimento del cespite rappresenta un elemento presuntivo che resiste alle motivazioni dell'accertamento oggetto d'impugnazione, ed alle risultanze della relazione di stima dell'Agenzia del Territorio, avuto riguardo ad una pluralità di elementi valutativi concreti (caratteristiche costruttive del manufatto edilizio, vetustà, condizioni di manutenzione, ubicazione), dei quali la motivazione della impugnata sentenza dà puntualmente conto, ritenuti decisivi per la determinazione del valore venale del bene".

Alla luce della giurisprudenza in materia, comunque, la perizia dell'ufficio può certamente essere utilizzata dal giudice quale elemento presuntivo per la determinazione del valore del bene, ma occorre spiegare bene le motivazioni di tale scelta, in relazione alle contestazioni del contribuente.

Il peso della perizia asseverata

Nelle molteplici situazioni che vengono vagliate dai giudici di merito, in generale per quanto attiene alle attività di accertamento, la perizia asseverata da un professionista è dotata di una sua forza probatoria, che consente di opporre al fisco efficaci argomenti ed **elementi fattuali**.

Tra le sentenze sull'argomento, torna utile il riferimento a due pronunce della CTR Liguria: 87/03/2013 e 173/01/2013.

La prima delle due sentenze ha precisato che l'ufficio non poteva rettificare il maggior reddito derivante da una compravendita immobiliare sulla base dei valori standard indicati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI), in quanto questi ultimi considerano solo gli immobili finiti ed agibili. Nel caso di specie, invece, gli immobili erano in gran parte da ristrutturare. Il ricorrente aveva prodotto avanti la CTP una relazione giurata di stima effettuata da un geometra e il certificato di agibilità rilasciato a fine marzo 2012 (la compravendita, invece, risaliva al 2006) dal Comune nel quale erano ubicati gli immobili. Capovolgendo l'esito della sentenza di primo grado, la CTR ha ritenuto gli argomenti del contribuente documentati e convincenti, considerando congrua la valutazione degli immobili alla luce della perizia prodotta.

Nella seconda sentenza citata, è stata appunto la mancanza di un elemento solido, come sarebbe stata la perizia, a far decidere la commissione in senso sfavorevole al contribuente. Anche in tale contenzioso l'accertamento era fondato sui valori standard OMI, ma appunto, in assenza di un'adeguata prova contraria (in grado di dimostrare il minor valore degli immobili), quei valori standard conservavano intatto il loro valore indiziario.

Un'ipotesi un po' particolare è quella esaminata dalla CTR di Venezia nella sentenza 12.1.2015, n. 175/6/15. In questo caso, si trattava di una controversia in ordine alla determinazione dell'agevolazione disciplinata dall'art. 6, commi da 13 a 19, della legge n. 388/2000 (*"Tremonti ambientale"*). La difesa del contribuente era fondata su una perizia tecnica redatta nella quale erano illustrati i vantaggi determinati dall'acquisto del macchinario cui l'agevolazione era riferita; l'Agenzia delle Entrate, nell'appello avverso la sentenza della CTP, aveva contestato tale perizia.

Secondo quanto la CTR ha rilevato, l'Agenzia delle Entrate non aveva *"prospettato alcuna ulteriore valutazione di natura tecnica ed economica idonea a scalfire l'attendibilità degli elementi probatori prodotti in giudizio dalla società contribuente ed in particolare della perizia asseverata"*. La commissione ha pertanto rigettato l'appello, *"in quanto non suffragato da adeguati riscontri probatori"*, conseguentemente confermando la sentenza di prime cure.

Insomma: nella comparazione tra perizie di parte (fisco vs contribuenti), vince la perizia più argomentata e documentata, anche in ordine agli elementi forniti dalla controparte.

Associazioni di categoria

Analogamente a quanto accade per le stime OMI (ritenute dal fisco rappresentative del **valore normale** degli immobili), anche i valori medi desunti dagli studi elaborati dalle associazioni di categoria (ad esempio, per gli immobili, la FIAIP) possono assumere valenza indiziaria, e quindi orientare la decisione del giudice.

In particolare, con l'[ordinanza 6.7.2017, n. 16741](#), la Corte ha affermato che tali valori medi, unitamente ad altri elementi indiziari convergenti, possono supportare l'accertamento presuntivo di maggiori ricavi a carico di una impresa edile/costruttrice, nonostante la contabilità formalmente regolare, nonché la corretta registrazione di acconti e caparre ed una favorevole perizia asseverata di parte. È quanto si desume dalla recente pronuncia della Cassazione n. 16741/2017.

La sentenza della CTR è stata quindi cassata con rinvio ad altra sezione della stessa commissione di merito, in considerazione del fatto che l'Agenzia aveva fornito *"plurimi elementi presuntivi"*, tra i quali anche *"l'adozione di prezzi di vendita non in linea con i valori medi [FIAIP](#) per vendite in zone simili con analoghe caratteristiche"*.

A fronte di ciò, l'impresa (vincitrice in appello) si era limitata a fornire una perizia di parte, la quale avrebbe assunto un valore indiziario, ed aveva addotto l'avvenuta contabilizzazione di acconti e caparre, aspetto, però, meramente formale.

La perizia nell'interpello

L'attività di [interpello](#), a norma dell'art. 11 della legge n. 212/2000, come innovato dal D.Lgs. n. 156/2015, consente in particolare (art. 11, comma 1, lett. a) di chiedere riscontro all'amministrazione finanziaria circa la soluzione di problemi interpretativi (interpello ordinario puro), ovvero circa la qualificazione di determinati comportamenti alla luce delle disposizioni tributarie applicabili (interpello ordinario qualificatorio). Come è stato specificato, però (circolare dell'Agenzia delle Entrate 1 aprile 2016, n. 9/E, paragrafo 1.1), né l'uno, né l'altro, possono comunque avere ad oggetto accertamenti di tipo tecnico.

“Non potrà quindi correttamente qualificarsi istanza di interpello quella tesa ad ottenere accertamenti di fatto (ad esempio, le operazioni di classamento, di calcolo della consistenza e l'estimo catastale ovvero l'accertamento della natura illecita di un provento ai fini dell'applicazione della relativa disciplina) esperibili esclusivamente nelle sedi proprie”.

Stanno quindi al di fuori dell'ambito applicativo dell'interpello:

- gli accertamenti di fatto, caratterizzati “da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento; si tratta, in altre parole, di tutte quelle fattispecie in cui, più che rilevare l'aspetto qualificatorio, rileva il mero appuramento del fatto”;
- gli accertamenti di tipo tecnico, caratterizzati dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o altri soggetti che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale.

Analoga esclusione dall'ambito dell'interpello opera per i quesiti “*probator*” di cui alla lett. b) del citato art. 11, comma 1, tra i quali rientrano gli interPELLI relativi alle società di comodo (art. 30, legge n. 724/1994) e alle società in perdita sistematica (art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, D.L. n. 138/2011). Nel senso che anche in questi casi, nei quali l'amministrazione finanziaria compie un vero e proprio riscontro di elementi fattuali, occorre “*fidars*” di evidenze che vengono rappresentate dagli istanti. Così, a titolo esemplificativo (ma è una situazione che ricorre spesso in pratica), per quanto riguarda la determinazione del “[valore normale](#)” dei canoni locativi degli immobili, per poter ritenere giustificato lo scostamento rispetto alle percentuali richieste dai test di operatività e di redditività, l'Agenzia delle Entrate fa riferimento ai valori stimati dall'OMI (cfr. circolare n. 25/E del 2007), oppure può valorizzare una perizia di stima (asseverata) nella quale venga accertato, sotto la responsabilità del professionista, che un dato bene immobile può o non può produrre un determinato risultato economico.

Per [maggiori informazioni sull'interpello clicca qui](#)

4 dicembre 2017

Fabio Carriolo