

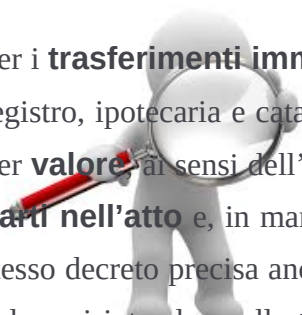
Determinazione del valore di un immobile tramite la comparazione con trasferimenti aventi ad oggetto immobili simili

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 9 Marzo 2016

uno dei metodi per valutare la congruità del prezzo di una compravendita immobiliare è quello di confrontare il valore dell'immobile oggetto di controllo con quello di compravendite altri immobili aventi caratteristiche merceologiche simili: tale tipo di confronto genera ovviamente molte problematiche, soprattutto se il fisco emette un accertamento motivato da tale parametro

Controllo



Per i **trasferimenti immobiliari**, la base imponibile alla quale commisurare le imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale è rappresentata dal **valore del bene o del diritto alla data dell'atto**. Per **valore**, ai sensi dell'articolo 51 comma 1 del DPR n. 131/86 **si assume quello dichiarato dalle parti nell'atto** e, in mancanza se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. Lo stesso decreto precisa anche che, gli atti che hanno per oggetto beni mobili o diritti reali immobiliari, per valore si intende quello **venale in comune commercio**. Una volta liquidata l'imposta principale in sede di eventuale accertamento di valore, l'Agenzia delle Entrate, effettua un **controllo volto a stabilire se il corrispettivo indicato in atto rifletta effettivamente il valore venale in commercio**. Gli uffici effettuano una valutazione di congruità circa il valore o il corrispettivo indicato in atto dalle parti, verificandone la corrispondenza al valore venale in commercio. L'amministrazione finanziaria, qualora accerti che il valore indicato in atto dalle parti, sul quale sono state liquidate le imposte di registro, ipotecaria e catastale, risulta inferiore al valore venale, emette un unico atto con il quale rettifica il valore dichiarato, liquida le maggiori imposte a versare, liquida gli interessi e le sanzioni. Sotto il profilo sanzionatorio, se il valore accertato dall'ufficio supera il valore dichiarato in atto dalle parti, l'articolo 71 del DPR n. 131/86 distingue due fattispecie:

- l'atto non ha oggetto immobili, per i quali risulta applicabile l'istituto della valutazione automatica ai sensi dell'art. 52 del DPR n. 131/86. Viene irrogata sanzione tra il 100% e il 200% della

maggiore imposta dovuta, soltanto se la differenza tra il valore accertato e quello indicato dalle parti nell'atto supera il 25% del valore accertato;

- l'atto ha per oggetto immobili, per i quali risulta applicabile l'istituto della valutazione. In tale caso si applica una sanzione tra il 100% e il 200% della maggiore imposta dovuta, a prescindere dall'entità della differenza.

Criteri di valutazione per gli immobili

Ai sensi dell'articolo 51 comma 3 del DPR n. 131/86 l'Amministrazione finanziaria, verifica la corrispondenza al valore venale in comune commercio del valore o del corrispettivo indicato in atto, con riguardo:

1. ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, aventi per oggetto gli stessi immobili, altri di analoghe caratteristiche e condizioni secondo il criterio comparativo;
2. al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari secondo il criterio di capitalizzazione;
3. ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base delle indicazioni fornite dai Comuni.

Parametri

L'art. 51, c. 3, del D.P.R. n. 131/1986, nell'indicare i criteri² cui si deve attenere l'Ufficio nel controllo del valore commerciale degli immobili o diritti reali immobiliari, fa richiamo, oltre al parametro comparativo³ e a quello del reddito, *"ad ogni altro elemento di valutazione"*; da quest'ultima ampia previsione residuale non si vede come possano essere esclusi i riferimenti, certamente rilevanti ai fini della stima del bene, relativi alla sua destinazione, alla collocazione, alla tipologia, alla superficie, allo stato di conservazione, all'epoca di costruzione etc., con l'evidente conseguenza che, ogni qual volta manchino tali specifici riferimenti, non può ritenersi legittimamente suffragata da obbiettivi riscontri la soggettiva valutazione erariale. Non può esservi dubbio sul fatto che, in tema di imposta di registro, ai fini della rettifica del valore dichiarato, la comparazione con trasferimenti aventi ad oggetto immobili di analoghe

caratteristiche **non puo' essere ancorata a valori rettificati dall'ufficio e non ancora divenuti definitivi**, essendo evidentemente incompatibile con la ratio del combinato disposto dal D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52 che accertamenti in rettifica relativi a trasferimenti di immobili di analoghe caratteristiche traggano l'uno dall'altro la propria motivazione (Cas. 13-09-2006 n. 19594 sez. T).

La norma in esame non ha altra funzione che quella di indicare dei parametri obiettivi di riferimento, idonei a costituire una concreta base di calcolo dell'imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. **Ed e' fin troppo ovvio che i prezzi e valori accertati nell'arco del triennio precedente vanno non solo adeguati in rapporto alle circostanze dei singoli casi concreti, agli eventuali mutamenti delle condizioni dell'immobile e del mercato immobiliare, alle vicende economiche medio tempore intervenute, ma anche integrati con tutte le altre risultanze, comunque acquisite, che possano fornire utili elementi per l'individuazione del valore venale in comune commercio dell'immobile oggetto del trasferimento.** L'art 51 citato impone di assumere, come dato di partenza del procedimento di rivalutazione, gli accertamenti relativi a trasferimenti "a qualsiasi titolo" avvenuti nel triennio precedente, ma non impedisce di prendere in considerazione anche i trasferimenti (nonchè le divisioni e perizie giudiziarie) anteriori di oltre tre anni alla data dell'atto sottoposto a registrazione, ove da essi⁴ emergano elementi utili per il controllo della corrispondenza del valore accertato dall'Ufficio finanziario .

Onere probatorio

Se l'Ufficio ha rettificato il valore dichiarato applicando il criterio comparativo⁵, è **suo onere provare in giudizio l'esistenza di trasferimenti, divisioni o perizie intervenuti nell'ultimo triennio e aventi per oggetto gli stessi immobili o altri simili, mentre, se tale prova verrà data, spetta al contribuente la prova contraria.**⁶ Secondo un preciso orientamento⁶ (ordinanza della Cassazione n. 3262/2013) gli **accertamenti comparativi a cui non siano allegati** gli atti richiamati, o che, non ne riportino gli stralci più significativi sono affetti da un vizio insanabile: **la nullità** (Sent. CTP Matera n. 163/01/11 del 03.05.2011).

L'Ufficio non si può esimere dall'allegare gli atti richiamati (o quanto meno dal riportare le parti più rilevanti degli stessi) **.L'Ufficio**, evidentemente, sull'enorme mole di atti registrati può "scegliere" quelli a lui più congeniali ossia quelli che portano ad un maggiore recupero di imposta. **Secondo diverso orientamento gli** accertamenti che riportano gli estremi degli atti utilizzati ai fini della

rettifica **consentono** comunque **al contribuente di attivarsi per chiederne copia** in modo da impostare conseguentemente la propria difesa (Ordinanza della Cassazione n. 12741/2014).

Autonoma e riduttiva valutazione del giudice basata su elementi presuntivi di sufficiente attendibilità

In tema di imposta di registro, l'art. 51, c. 3, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel prevedere i criteri di valutazione cui può far ricorso l'Ufficio del Registro, ai fini dell'eventuale rettifica del valore degli immobili o dei diritti reali immobiliari, ha come esclusivo destinatario il medesimo ufficio finanziario. Ne deriva che tali criteri, fra cui il termine temporale triennale, previsto ai fini comparativi, non incidono sull'autonomo esercizio dei poteri cognitori d'ufficio, spettanti, ex art. 7 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, al giudice tributario, i quali non possono ritenersi più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo di impugnazione di atti autoritativi e che consentono al giudice un ampio potere estimativo, anche sostitutivo della valutazione operata dall'Ufficio (Cass. 24-04-2009 n. 9771 sez. 5).

Coobbligazione solidale

In tema di imposta di registro, l'art. 57, DPR n. 131/86, nel prescrivere che i soggetti obbligati al pagamento del tributo sono le parti contraenti, sancisce una mera coobbligazione solidale, per modo che l'amministrazione non è vincolata, nella sua riscossione, né dal beneficio dell'ordine, né, tanto meno, dal beneficio della previa escussione, mirando ⁷la norma a garantire il creditore di imposta, rendendogli più sicura ed agevole la percezione del tributo. Ne consegue che ciascun debitore è tenuto per l'intero corrispondente debito verso l'Erario, il quale, a sua volta, può indifferentemente esigere il totale adempimento dall'uno o dall'altro condebitore, non essendogli precluso, fin quando non l'abbia ottenuto, di agire anche separatamente nei loro confronti. Il pagamento effettuato da una delle parti del contratto comporta, inoltre, la definizione del rapporto tributario anche nei confronti dell'altro soggetto, il quale non può chiedere l'annullamento dell'avviso di liquidazione contenente la maggiore imposta, ma, eventualmente, ha titolo per far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente (CTP Arezzo sent. 12-11-2014 n. 454).

Merita di essere sottolineato il fatto che, per legge nel caso in cui la parte acquirente non paghi la maggiore imposta di registro accertata dall'Agenzia delle Entrate, la parte venditrice è tenuta in solido con la parte acquirente al pagamento dell'imposta stessa. Ricordiamo anche che il credito dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 2772 del Codice civile, è assistito dal privilegio

fiscale sull'immobile trasferito con l'atto in relazione al quale l'accertamento di maggior valore è stato effettuato. L'Amministrazione può, pertanto, rivolgersi indistintamente a ciascuna delle parti per ottenere il pagamento dell'imposta dovuta, non essendo consentito al venditore o al compratore di invocare il cosiddetto "beneficium excussionis". Dopo avere pagato l'Agenzia delle Entrate, la parte venditrice può esercitare la rivalsa sulla parte acquirente ai sensi dell'articolo 1475 del Codice civile ma, chiaramente, l'eventuale esito favorevole di questa iniziativa dipende, caso per caso, dalla rispondenza economica e patrimoniale di quest'ultima. Nel caso in cui nessuna delle parti adempia alle richieste di pagamento avanzate dall'Agenzia delle Entrate, quest'ultima può iscrivere ipoteca sull'immobile interessato alla lite al fine di tutelare il proprio credito

Per ulteriori approfondimenti leggi "[Legittimità del metodo comparativo](#)" di Gianfranco Antico...[CLICCA QUI](#)

NOTE

1 In sede di redazione dell'avviso di rettifica e liquidazione vengono liquidati i proventi relativi alla cassa Notariato (cod. trib. 951T) ed alla tassa Archivio (cod. trib. 962T) così come previsto dall'art. 16 del DM 27/11/2011 del Ministero della Giustizia, pubblicato nella G.U 17/12/2001 n. 292.

2 In tema d'imposta di registro, l'Ufficio può procedere alla rettifica del valore di un'area edificabile dichiarato nell'atto facendo, alternativamente, riferimento oltre che al parametro comparativo ed a quello del reddito, anche ad "*altri elementi di valutazione*" (art. 51, c. 3, D.P.R. n. 131/86) senza che sia ravvisabile la predominanza di un criterio rispetto ad un altro o che siano necessaria la sussistenza di più elementi di raffronto. A tale stregua, la contraria opinione espressa dal ricorrente, secondo cui la stima non sarebbe legittima, perché fondata su di un solo parametro di comparazione, è giuridicamente erronea, potendo la circostanza rilevare in termini di correttezza della stima, id est della fondatezza della pretesa del fisco, la cui valutazione costituisce, tuttavia, l'oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito ed immune dal sindacato di legittimità, se adeguatamente

motivato (Cass. 11-02-2015 n. 2624 sez. T).

3 Sono elencati tre criteri: il criterio comparativo, il criterio di capitalizzazione e il criterio residuale, concretato **da una norma di chiusura che fa riferimento a qualsiasi elemento utile allo scopo**. Tra questi ultimi è possibile annoverare: perizie asseverate di stima, pubblicità effettuate da agenzie immobiliari. Il criterio comparativo si basa sul raffronto dell'operazione soggetta ad accertamento con altre operazioni aventi ad oggetto lo stesso immobile o altri immobili analoghi, le quali non siano avvenute oltre i tre anni precedenti rispetto a quella presa in considerazione. In ordine al criterio della capitalizzazione, esso si concretizza nel calcolo da effettuare assumendo come base il reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato per gli investimenti immobiliari. Occorre richiamare che l'accertamento in questione incontra un limite sostanziale nei commi 4 e 5-bis dell'articolo 52 del TUR, in quanto ,in questo caso senza entrare nello specifico della problematica dell'istituto del prezzo-valore e dell'accertamento automatico, se nell'atto è indicato il valore catastale del bene, la base imponibile sulla quale applicare l'imposta di registro non può essere rettificata dall'Ufficio.

4 La violazione del disposto dell'art. 51 consistente nella utilizzazione di atti anteriore al triennio non comporta nullità dell'avviso di rettifica dal momento che una tale sanzione non è prevista dalla norma e non si giustifica sul piano sistematico per lo scarso spessore della irregolarità. Tale irregolarità potrebbe avere una qualche rilevanza sul piano della affidabilità del metro di valutazione, non potendosi escludere in astratto che in alcune situazioni particolari il mercato conosca una diminuzione dei prezzi anziché una lievitazione. Nella specie, la doglianza dei contribuenti sul punto è estremamente generica e non ha ad oggetto una situazione particolare quale una consistente diminuzione del valore del bene per il trascorrere di qualche anno, per cui non merita di essere accolta (Cass. 28-10-2000 sentenza n.14254 sez. T).

5 L'Ufficio non è libero di scegliere il metodo da seguire per l'accertamento, ma obbligato ad adottare quello del quale ricorrevano le specifiche condizioni, appunto deduttivo-comparativo, calibrato ed applicato a immobili dello stesso tipo, agli stessi immobili già valutati in sedi ed occasioni attendibili o ad

altri di analoghe caratteristiche e condizioni. Secondo diverso orientamento tali criteri di valutazione sono assolutamente pariordinati, nulla autorizzando a ritenere il terzo residuale e subordinato alla oggettiva impossibilità di ricorrere ai parametri oggettivi di cui ai precedenti criteri (Cassazione Sezione V, Sentenza n. 4221 del 24/02/2006).

6 Con la sentenza n.3262 del 11 febbraio 2013, la Suprema Corte di Cassazione ha stabilito che quando l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate procede alla rettifica del valore di un immobile ai fini dell'imposta di registro, comparando tale valore al prezzo di trasferimento di altro immobile di analoghe caratteristiche, deve allegare all'avviso di rettifica il contratto di trasferimento posto a base della comparazione.

Il comma 3 dell'articolo 51, DPR n. 131/86 detta le linee guida per il controllo sulla congruità dell'imposta di registro. L'articolo suddetto stabilisce che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, ai fini dell'eventuale rettifica, l'ufficio controlla il valore di cui al comma primo (ovvero il valore indicato in atto dalle parti) avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni. In questo caso l'ufficio ha la possibilità di effettuare una sorta di comparazione con dei casi analoghi. Ancora l'ufficio, ai fini della rettifica, in alternativa alla comparazione sopra detta, ha la possibilità di fare riferimento al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, e inoltre, in maniera residuale, può effettuare la rettifica in relazione ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni.

Quindi, come sancito dalla Cassazione (sentenza n.3262 del 11 febbraio 2013), l'ufficio se in fase di rettifica di un caso opta per la comparazione con altri casi analoghi, ha l'obbligo di allegare l'atto assunto quale termine di paragone, in quanto la mancanza di tale atto comporta la violazione dell'art. 52 c., 2, DPR n. 131/1986.

7 L'amministrazione finanziaria può rivolgersi indifferentemente a tutte le parti del contratto per ottenere il pagamento dell'imposta di registro, senza che il venditore o l'acquirente possano invocare il *beneficium excussionis*, poichè essi sono tenuti in solido al pagamento dell'imposta, fermo restando l'obbligo del compratore di rivalere il venditore ex art. 1475 c.c., qualora l'Amministrazione Finanziaria abbia ottenuto il pagamento (Corte di Cassazione, sentenza n. 16743 del 16 luglio 2010). Il venditore e l'acquirente di un immobile sono tenuti in solido al pagamento dell'imposta di registro e, pertanto, l'Amministrazione

Finanziaria è legittimata a richiederne il versamento al primo, qualora il secondo non vi abbia provveduto, senza che l'uno o l'altro possano invocare il *beneficium excussionis*.

8 Il venditore che ha pagato l'imposta integrativa di registro, definita soltanto nei suoi confronti mediante concordato fiscale cui non hanno partecipato gli acquirenti, non ha azione di regresso verso gli acquirenti stessi. L'azione di regresso spetta al coobbligato solidale che ha pagato (nella misura determinata dai rapporti interni, e quindi, in questo caso, per l'intero) solo qualora egli abbia sostenuto il pagamento di somme certe il cui obbligo di pagamento gravava su tutti, in relazione alle quali il creditore (in questo caso l'amministrazione finanziaria) abbia liberamente scelto di rivolgersi all'uno invece che all'altro obbligato solidale.

Non spetta, invece, quando il coobbligato, concludendo un accordo con l'amministrazione, abbia assunto esclusivamente in proprio l'obbligo di pagare una somma seppure allo stesso titolo per il quale esiste l'obbligazione solidale, senza coinvolgere nel procedimento di accertamento con adesione gli altri coobbligati. Il diritto di regresso postula l'adempimento di un'obbligazione del terzo, la cui esistenza e la cui entità siano divenute certe per fatti o atti giuridici opponibili a questo, con la conseguenza che il venditore, che abbia pagato l'imposta integrativa di registro, la quale sia stata definita soltanto nei suoi confronti mediante concordato fiscale cui gli acquirenti non abbiano partecipato, non ha azione di regresso verso gli acquirenti medesimi.

L'atto di accertamento unilateralmente effettuato dall'ufficio tributario nei confronti di uno dei condebitori in solido (con adesione o meno di questi), così come avviene per il riconoscimento di debito sottoscritto o l'accordo transattivo concluso dal singolo condebitore, non produce effetto nei confronti dei condebitori solidali che non vi abbiano partecipato e non abbiano dato il loro consenso al concordato tributario. Tali principi sono stati statuiti dalla Corte di Cassazione sezione terza con sentenza n. 9859 del 7 maggio 2014 .

9 marzo 2016

Ignazio Buscema