

## Consulenza immobiliare n. 30/2020

# La pluralità di atti in rettifica dell'imposta di registro. Presupposti differenti o anche rettifiche integrative?

di Gianfranco Antico - pubblicista

Maurizio Tozzi – dottore commercialista e revisore legale

## Premessa

La problematica relativa alla pluralità di atti emessi nei confronti del contribuente è ricorrente in ambito accertativo e rappresenta un elemento di contrasto in punto di legittimità, vigendo il principio di fondo, sancito espressamente dal Legislatore, che in caso di reiterazione dell'avviso di accertamento, lo stesso è ammesso solo se riguarda fatti nuovi rispetto al precedente e che, in particolare, non potevano essere noti all'Amministrazione finanziaria alla data di emanazione del primo avviso. Trattasi di tematica strutturalmente legata a un precedente accertamento ordinario, a carattere generale<sup>1</sup>, e investe sostanzialmente le imposte dirette<sup>2</sup> e l'Iva<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Diversamente, se si è in presenza di un accertamento parziale non sussiste la necessità di valutare la sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi. Infatti, gli accertamenti parziali, previsti dagli articoli 41-bis, D.P.R. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R. 633/1972, sono emessi dagli uffici senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, in quanto privi di una valutazione complessiva della posizione del contribuente e basati su informazioni precise e certe accolte presso soggetti terzi. Tale disposizione costituisce ormai una normale modalità procedurale cui si applicano le stesse regole previste per gli accertamenti ordinari. La peculiarità dell'accertamento parziale consiste proprio nel procedere, con immediatezza, all'accertamento quando siano pervenuti elementi che consentono di determinare autonome irregolarità tributarie, con la possibilità di notificare più accertamenti parziali per la stessa annualità. L'ampliamento del raggio d'azione operato dalla L. 311/2004 (che ha disposto, fra l'altro, l'utilizzabilità degli elementi che provengono dall'attività di controllo esterna - accessi, ispezioni e verifiche - nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali) si è concluso con la L. 220/2010, che ha integrato il richiamo all'attività di controllo esterna con il riferimento alle attività istruttorie di cui all'articolo 32, comma 1, n. da 1 a 4, del D.P.R. 600/1973.

<sup>2</sup> Ex articolo 43, comma 3, D.P.R. n.600/1973, la riemissione di un nuovo avviso di accertamento è subordinata a un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi - nuovi e sopravvenuti - che se conosciuti prima, avrebbero portato a una diversa valutazione reddituale. Le stesse indicazioni fornite con la circolare n. 7/1977 affermano che, al verificarsi di tali fatti - sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi -, "l'ufficio deve notificare un altro avviso nel quale deve specificare, a pena di nullità, i fatti in questione e il modo in cui ne è venuto a conoscenza, curando in modo particolare di porre in rilievo che trattasi di fatti che erano sconosciuti all'ufficio (e tali debbono effettivamente essere) alla data del primo accertamento o dei precedenti accertamenti integrativi. Gli elementi nuovi debbono pur sempre riguardare fatti rientranti nel periodo d'imposta in considerazione e perciò necessariamente anteriori al primo avviso di accertamento, di modo che, nella realtà, novità e sopravvenienza sono tutt'uno e concernenti la conoscenza, da parte dell'ufficio, di fatti storicamente vecchi". Le istruzioni allora diramate - che pur se datate sono da ritenere tuttora valide - proseguono affermando che i fatti sono nuovi "perché venuti a conoscenza dell'ufficio - e, quindi, non direttamente rilevabili dagli elementi contenuti nella dichiarazione o negli atti o fatti che hanno dato luogo all'accertamento d'ufficio - solo successivamente alla data dell'accertamento di cui sono integrativi, pur riguardando epoca anteriore e, precisamente, circostanze e accadimenti verificatisi nel periodo di imposta cui l'accertamento si riferisce". Il nuovo avviso deve indicare, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio. Sul punto segnaliamo l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 26191/2018, secondo cui il presupposto per l'integrazione o modificazione in aumento dell'avviso di accertamento è costituito dal dato oggettivo che gli elementi posti a base del nuovo atto siano nuovi, "il che evidentemente non ricorre in presenza di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'ufficio, dovendosi ritenere che con l'emissione dell'avviso di rettifica l'amministrazione consuma il proprio potere di accertamento in relazione agli elementi posti a sua disposizione". In applicazione del richiamato principio, è stato ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso sulla base di dati già conosciuti da un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento iniziale al momento dell'adozione di esso (Cassazione, ordinanza n. 1542/2018).

<sup>3</sup> Ai sensi dell'articolo 57, comma 4, D.P.R. 633/1972, fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti, le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi

In questo nostro intervento, vogliamo invece puntare l'attenzione sulle problematiche presenti nelle imposte indirette, laddove non sussiste analoga puntualizzazione da parte del Legislatore ed è possibile eseguire tale approfondimento sulla base di un recente pronunciamento della Corte di Cassazione – [ordinanza n. 3755/2019](#) – che pur risolvendo un caso concreto relativo alla notifica di 2 atti, vertenti su presupposti diversi, non ha sciolto le problematiche presenti per le rettifiche integrative fondate sugli stessi presupposti.

Nello specifico, con l'ordinanza n. 3755/2019 i Supremi giudici hanno evidenziato che in mancanza di una norma specifica che lo preveda, non può:

*“ritenersi precluso all'Amministrazione finanziaria di emettere, in relazione al medesimo atto oggetto di accertamento, 2 successivi avvisi, fondati su presupposti diversi, purchè entro il termine di decadenza stabilito dalla legge”.*

Il punto di domanda inevaso, però, attiene ad esempio alla possibilità in relazione al medesimo atto di compravendita di emettere 2 successivi avvisi, di fatto fondati sui medesimi presupposti. Sia sufficiente pensare all'ipotesi in cui l'ufficio, dopo aver rettificato il valore di un immobile, successivamente intenda integrare la rettifica, procedendo a una nuova valutazione sulla base di elementi pervenuti per esempio, da un pvc della G. di F., sempre nel rispetto del termine di decadenza. Il tema è alquanto delicato e richiede preliminarmente un sunto delle disposizioni applicabili in materia.

### **Il quadro normativo di riferimento ai fini dell'imposta di registro in sintesi: il controllo degli immobili**

In forza di quanto disposto, dall'[articolo 51](#), D.P.R. 131/1986, per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio.

Per quanto riguarda i controlli relativi ai valori dichiarati, da guida per gli uffici, resta in primo piano la [circolare n. 16/E/2016](#), con la quale l'Amministrazione finanziaria centrale ha invitato i propri uffici a prestare particolare attenzione alla fase della selezione degli atti da sottoporre a controllo.

A tal fine, con riferimento agli atti aventi a oggetto immobili, la nota segnala l'opportunità per i responsabili delle Direzioni provinciali di coinvolgere gli uffici provinciali-territorio (oggi incardinati nell'ambito delle DP delle entrate) nella delicata fase degli atti da sottoporre a

---

elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'Iva.

controllo, *“mediante la costituzione di appositi gruppi di lavoro, che facilitino lo scambio di informazioni e permettano la condivisione delle conoscenze e delle esperienze”.*

Tra i possibili criteri selettivi, pur se la [circolare n. 16/E/2016](#) rileva l'importanza dello scostamento esistente tra il valore dichiarato nell'atto e i valori OMI, tuttavia, gli estensori del documento di prassi citato, sottolineano:

*“che le quotazioni OMI - pur costituendo un punto di riferimento importante perché derivanti da puntuali analisi del mercato immobiliare - rappresentano solo il dato iniziale ai fini dell'individuazione del valore venale in comune commercio, per cui dovranno essere necessariamente integrate anche dagli ulteriori elementi in possesso dell'ufficio o acquisiti tramite l'attività istruttoria”.*

Per quanto riguarda le modalità istruttorie, viene sottolineata, anche per tale settore impositivo, pur non essendovi obbligo normativo, l'inderogabile necessità di utilizzare l'istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di rettifica. Evidenzia ancora la circolare n. 16/E/2016 che, al di là della possibilità di procedere ad accesso presso l'immobile:

*“si ritiene opportuno acquisire conoscenza diretta dello stato esteriore e delle caratteristiche degli immobili e della zona in cui sono ubicati, acquisibile anche tramite un sopralluogo o con gli strumenti informatici disponibili in ufficio e anche accedendo a internet”.*

Ciò consente di evidenziare meglio le analogie e le differenze tra l'immobile da valutare e quelli presi come riferimento, sulla base delle principali caratteristiche che influenzano i prezzi di mercato della tipologia di immobile in esame. L'allegazione all'avviso di rettifica dell'immagine dell'immobile può, infatti, costituire un ulteriore supporto alla motivazione della rettifica e quindi, in alternativa al sopralluogo diretto, potrebbe essere utilizzato *google maps*, che consente di avere una rappresentazione virtuale dell'immobile o della zona in cui insiste.

Anche in ordine ai controlli sull'occultamento di corrispettivo, viene rilevato che la presenza di una notevole differenza percentuale tra il corrispettivo dichiarato per l'immobile trasferito e il valore OMI di riferimento può costituire solo un indizio di evasione. Pertanto, è necessario individuare ulteriori elementi a sostegno della pretesa, facendo ricorso anche ad altri strumenti istruttori, come le indagini finanziarie (vengono richiamate le istruzioni fornite con la [circolare n. 6/E/2007](#)).

Il comma 3, [articolo 51](#), D.P.R. 131/1986, prevede che per gli atti che hanno a oggetto beni immobili o

diritti reali immobiliari l'ufficio<sup>4</sup>, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre 3 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, ovvero 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, nonché a ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni<sup>5</sup>.

Ai sensi dell'[articolo 52](#), D.P.R. 131/1986, l'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui sopra hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni.

L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi di cui all'[articolo 51](#), D.P.R. 131/1986, in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso. Ovviamente la relativa motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'atto, con la solita accortezza che se la motivazione fa riferimento a un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Il comma 4, articolo 51, D.P.R. 131/1986 prevede, altresì, che per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore è controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'articolo 7 della parte prima della Tariffa (atti di natura traslativa di diritti su natanti, imbarcazioni e navi, con i limiti previsti) e articolo 11-bis della tabella (atti di natura traslativa o dichiarativa aventi a oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico), al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato a estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato articolo 7 della parte prima della Tariffa e articolo 11-bis della Tabella. L'ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'Iva.

<sup>5</sup> Di fatto, schematizzando i criteri di accertamento del valore, gli stessi possono essere suddivisi nei seguenti: il criterio comparativo (considerare i trasferimenti a qualsiasi titolo e le divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre 3 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); il criterio della capitalizzazione (considerare il reddito netto degli immobili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla data dell'atto e nella stessa località per gli investimenti immobiliari); il criterio residuale (considerare ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni, dalle perizie dell'ex Agenzia del territorio, da dati e notizie forniti dalla G. di F. e da altri organi tecnici della P.A.). Sulla base di storica e consolidata giurisprudenza, i criteri che il Legislatore con il richiamato articolo 51, comma 3, D.P.R. 131/1986 attribuisce all'ufficio per le rettifiche di valore hanno anche una ben delineata applicazione. Nel procedere all'accertamento del valore venale degli immobili l'ufficio utilizza in via primaria i criteri della comparazione e della capitalizzazione al tasso medio; soltanto nell'ipotesi in cui tali criteri siano in concreto inutilizzabili l'ufficio ricorre ai criteri residuali (cfr. fra le altre, Cassazione, sentenze n. 1230/1990 e n. 8351/1990).

<sup>6</sup> La violazione dell'obbligo motivazionale è causa di nullità dell'atto. La motivazione degli atti impositivi e, in particolare, degli atti di accertamento, descrive l'insieme delle argomentazioni su cui si fonda la pretesa dell'ufficio, al fine di rendere edotto il contribuente delle ragioni di fatto e di diritto su cui gli atti medesimi si fondano, informando, altresì, il destinatario dell'atto sulle ragioni di un provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario. La motivazione è uno strumento di controllo della legalità dell'azione amministrativa, oltre che mezzo attraverso il quale il contribuente, *causa cognita*, si difende di fronte alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria. La motivazione spiega, quindi, una funzione di "cerniera della legalità", consentendo il sindacato giurisdizionale della legittimità e correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, costituendo una sorta di barriera contro possibili abusi. L'atto soddisfa l'obbligo della motivazione tutte le volte che il suo contenuto sia tale da mettere il contribuente in grado di conoscere

Resta fermo che - comma 4, [articolo 52](#), D.P.R. 131/1986 - non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in Catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in Catasto e, per i fabbricati, a 100 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 articoli [47](#) e [48](#), D.P.R. 131/1986. Detta disposizione non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

In forza del comma *5-bis*, articolo 52, D.P.R. 131/1986, le disposizioni relative alla c.d. valutazione automatica non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, [comma 497](#), L. 266/2005 e successive modificazioni. In pratica, la regola del "*prezzo-valore*" è stata estesa a tutte le compravendite di abitazioni e relative pertinenze soggette all'imposta di registro, nelle quali la parte acquirente sia una persona fisica che non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, chiunque sia il venditore (vale a dire persona fisica o persona giuridica), a condizione che l'acquirente eserciti l'opzione di volersi avvalere della suddetta regola. Attraverso il sistema del prezzo-valore la base imponibile è determinata in modo automatico, moltiplicando la rendita catastale rivalutata per i coefficienti, indipendentemente dal prezzo indicato nel contratto (che comunque va sempre espresso).

Tale criterio automatico e agevolato di determinazione della base imponibile, tuttavia, viene meno nell'ipotesi in cui le parti occultino, anche in parte, il corrispettivo effettivamente pattuito e lo dichiarino nell'atto in misura inferiore. In tal caso, le parti dovranno corrispondere le imposte calcolate sull'intero corrispettivo effettivamente pattuito, con applicazione della sanzione amministrativa dal 50 al 100% della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'[articolo 71](#), D.P.R. 131/1986.

Ricordiamo che con l'[articolo 53-bis](#), D.P.R. 131/1986, sono stati estesi al comparto registro i poteri propri delle imposte sui redditi e dell'Iva, così che le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli [31](#) e ss., D.P.R. 600/1973 possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale.

---

la pretesa tributaria a esso sottesa nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* e il *quantum*, e la censura deve ritenersi infondata quando il contribuente ha svolto le sue difese di merito contro gli elementi indicati nell'atto impositivo. È evidente che la dichiarazione di nullità predicata dall'articolo 52, comma *2-bis*, D.P.R. 131/1986 e imposta dal Legislatore altro non serve che a salvaguardare dalla lesione del diritto di difesa di cui all'articolo 24, Costituzione.

## L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 3755/2019

Dal richiamo della normativa di riferimento è evidente che nessuna disposizione esplicita caratterizza l'evento "reiterazione" del controllo in materia di imposte indirette. Il tema, come anticipato in premessa, ha visto anzitutto l'importante assunto della Corte di Cassazione, che con l'[ordinanza n. 3755/2019](#) ha espressamente sostenuto che in mancanza di una norma specifica che lo preveda, non può:

*“ritenersi precluso all'Amministrazione finanziaria di emettere, in relazione al medesimo atto oggetto di accertamento, 2 successivi avvisi, fondati su presupposti diversi, purchè entro il termine di decadenza stabilito dalla legge”.*

Nel caso sottoposto ai massimi giudici, una società immobiliare impugnava l'avviso notificato dall'Agenzia delle entrate con il quale era stato rettificato il valore dichiarato dei terreni edificabili da essa acquistati con atto del 12 luglio 2007 ed erano state liquidate le maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale.

La contribuente sosteneva in via pregiudiziale che l'emissione dell'avviso era preclusa dall'avvenuta notificazione di un precedente avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle entrate aveva revocato le agevolazioni di cui essa aveva usufruito per l'acquisto, dapprima ai sensi dell'[articolo 5](#), L. 168/1982 e, successivamente, ai sensi dell'[articolo 33](#), comma 3, L. 388/2000<sup>7</sup>; nel merito invece contestava la pretesa, in quanto fondata su una perizia UTE inattendibile.

La CTP, in accoglimento di questo secondo motivo di impugnazione, annullava l'atto impositivo nel merito della vicenda. L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate contro la decisione è stato respinto dalla CTR, che ha accolto l'eccezione pregiudiziale riproposta dalla società:

*“affermando che costituisce principio fondamentale quello secondo cui l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria ha natura unitaria e comporta l'obbligo di esaminare l'atto in tutte le sue sfaccettature; con la conseguenza che, anche nel caso in cui riscontri più violazioni, l'ufficio non può emettere più avvisi in tempi diversi, atteso che l'avviso emesso per una violazione costituisce manifestazione della ritenuta conformità a legge, per il resto, dell'atto sottoposto ad accertamento”.*

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, evidenziando preliminarmente che i 2 avvisi notificati si fondano su presupposti diversi, e poi contestando:

<sup>7</sup> I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro 5 anni dal trasferimento.

*“l’assunto della CTR secondo cui, una volta emanato il primo avviso per il recupero delle agevolazioni di cui la società aveva illegittimamente usufruito, essa avrebbe consumato il proprio potere di accertamento del maggior valore dei terreni acquistati dalla contribuente”.*

Il motivo dell’Amministrazione finanziaria è stato ritenuto fondato dai Supremi giudici, appunto in considerazione della mancanza di una norma specifica sul punto, non potendosi ritenere preclusa la possibilità di emettere, in relazione al medesimo atto oggetto di accertamento, 2 successivi avvisi, fondati su presupposti diversi, purché entro il termine di decadenza stabilito dalla legge; e in particolare, precisa la Suprema Corte *“Nè tale preclusione può ritenersi ricavabile da un supposto, e non codificato, principio della natura “unitaria” dell’azione accertativa, che, comunque, non varrebbe ad escludere la possibilità dell’ufficio di recuperare con 2 atti distinti le imposte dovute in base alle diverse violazioni accertate”.*

### Il caso diverso: pluralità di atti fondati sugli stessi presupposti

Se in mancanza di una norma specifica che lo prevede non può ritenersi precluso all’ufficio, in relazione all’imposta di registro, emettere più avvisi in relazione al medesimo atto, fondati su presupposti diversi, occorre verificare se l’ufficio, in relazione al medesimo atto di compravendita, per esempio, possa emettere 2 avvisi, di fatto fondati sui medesimi presupposti.

In pratica, ci si chiede se l’ufficio, dopo aver rettificato il valore di un immobile, possa successivamente integrare la rettifica, procedendo a una nuova valutazione, sulla base di elementi pervenuti, per esempio, da un pvc della G. di F., sempre nel rispetto del termine di decadenza, di cui all’[articolo 76](#), D.P.R. 131/1986<sup>8</sup>.

Pur se va rilevato l’indirizzo dottrinario che considera i presupposti stabiliti per l’integrazione in materia di imposte dirette e Iva come principi generali, da riferire anche alle imposte indirette<sup>9</sup>, anche in ragione della natura unitaria dell’azione accertativa, non possiamo non sottolineare che sono assenti specifiche disposizioni di legge per l’imposta di registro, e in genere per le altre imposte indirette, diverse dall’Iva.

<sup>8</sup> L’imposta sugli atti soggetti a registrazione, non presentati per la registrazione, deve essere richiesta, a pena di decadenza, nel termine di 5 anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o dal giorno in cui si è verificato il fatto che legittima la registrazione d’ufficio. In forza del successivo comma 1-bis, l’avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta di cui all’articolo 52, comma 1, D.P.R. 131/1986, deve essere notificato entro il termine di decadenza di 2 anni dal pagamento dell’imposta proporzionale. Salvo quanto disposto nel comma 1-bis, l’imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di 3 anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale; b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all’articolo 19, se si tratta di imposta complementare: dalla data della notificazione della decisione delle Commissioni Tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l’avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta. Nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all’articolo 72, il termine decorre dalla data di registrazione dell’atto; c) dalla data di registrazione dell’atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all’articolo 19, se si tratta di imposta suppletiva.

<sup>9</sup> Cfr. A. Mercatali, *“L’accertamento delle imposte dirette”*, Cedam, 1980, pag. 134.



Sul punto peraltro non si rilevano pronunce che possano confermare o smentire tale tesi, dovendo solo monitorare la futura evoluzione giurisprudenziale.

A ogni buon conto, anche a voler trasportare le regole e i principi previste in materia reddituale, a parere di chi scrive se il presupposto per l'esercizio del potere di integrazione e modificazione è dato dalla "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", l'ufficio potrebbe addivenire a un nuovo atto non sulla base di una semplice riconsiderazione di quanto era già noto al momento dell'emanazione del primo avviso, bensì in un contesto di maggiore complessità di indagine, come nell'ipotesi in cui si sia verificato un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi che, se conosciuti prima, avrebbero portato a una diversa e maggiore valutazione dell'imponibile (si pensi, per esempio, a un successivo pvc della G. di F. che – magari attraverso indagini finanziarie – rilevi il vero valore della compravendita).

Sulla base di tali presupposti è ragionevole ritenere che, analogamente a quanto avviene in materia di imposte sui redditi e Iva, anche ai fini delle imposte indirette la sopraggiunta conoscenza di nuovi elementi possa consentire la reiterazione della rettifica, pur se in riferimento al medesimo presupposto.

### SCHEDA DI SINTESI

La problematica relativa alla pluralità di atti è strutturalmente legata a un precedente accertamento ordinario, a carattere generale, e investe sostanzialmente le imposte dirette e l'Iva. Ai fini delle imposte indirette vi è invece maggiore incertezza, pur essendo possibile fare riferimento alla ordinanza della Corte di Cassazione n. 3755/2019 – che risolvendo un caso concreto relativo alla notifica di 2 atti, non ha ravvisato impedimenti a tale *modus operandi*.



In forza di quanto disposto, dall'articolo 51, D.P.R. 131/1986, per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio. Il comma 3, articolo 51, D.P.R. 131/1986, prevede che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre 3 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, ovvero 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, nonché a ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni.





L'ordinanza n. 3755/2019, ha sostenuto che in mancanza di una norma specifica che lo preveda, non può *“ritenersi precluso all'Amministrazione finanziaria di emettere, in relazione al medesimo atto oggetto di accertamento, due successivi avvisi, fondati su presupposti diversi, purchè entro il termine di decadenza stabilito dalla legge”*.



Per la Corte in particolare *“Nè tale preclusione può ritenersi ricavabile da un supposto, e non codificato, principio della natura “unitaria” dell'azione accertativa, che, comunque, non varrebbe a escludere la possibilità dell'ufficio di recuperare con 2 atti distinti le imposte dovute in base alle diverse violazioni accertate”*.



Residua però la problematica dell'emissione di più atti in riferimento ai medesimi presupposti. Anche a voler trasportare le regole e i principi previsti in materia reddituale, se il presupposto per l'esercizio del potere di integrazione e modificazione è dato dalla *“sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”*, l'ufficio potrebbe addivenire a un nuovo atto non sulla base di una semplice riconsiderazione di quanto era già noto al momento dell'emanazione del primo avviso, ma nell'ipotesi in cui si sia verificato un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi che, se conosciuti prima, avrebbero portato a una diversa e maggiore valutazione dell'imponibile.