

---

## Il valore definito ai fini dell'imposta di registro non vale più come presunzione ai fini delle imposte dirette

---

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 20 Ottobre 2015

il Decreto sulla internazionalizzazione delle imprese nasconde una norma a favore dei contribuenti: per le cessioni di immobili e di azienda, nonché per la costituzione ed il trasferimento di diritti reali sugli stessi, non è possibile presumere un corrispettivo maggiore soltanto sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro

La giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, aveva fino ad oggi affermato l' idoneità del valore resosi definitivo ai fini dell'imposta di registro a presumere l'esistenza di un maggior corrispettivo e, pertanto, procedere alla rettifica della plusvalenza nell'ambito delle imposte sui redditi.

Ancora oggi la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, con la sentenza n. 1622/16/15 del 28 settembre 2015 ha confermato tale impostazione, affermando però, erroneamente, che, a conferma di tale decisione, si poteva richiamare il fatto che la proposta di previsione normativa, che escludeva tale automatico effetto, non era poi stata tradotta in sede di approvazione del decreto legislativo, restando dunque a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato e il prezzo.

La tesi contraria a tale presunzione, si basava in particolare sull'assunto che il presupposto impositivo ai fini dell'imposta di registro fosse in realtà del tutto diverso rispetto a quanto stabilito ai fini delle imposte sui redditi, laddove l'art. 51 del D.P.R. n. 131/1986 stabilisce che, ai fini dell'imposta di registro, la base imponibile è rappresentata dal valore venale in comune commercio, mentre, ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 68 del Tuir stabilisce che la plusvalenza è costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Considerata tale diversità di presupposti, la definizione di un accertamento ai fini dell'imposta di registro non avrebbe dunque dovuto avere automatica efficacia ai fini di un accertamento delle imposte sui redditi.

In realtà **tale automatismo non c'era**, essendo la presunzione, come delineata dalla giurisprudenza, comunque solo relativa ed ammettendosi la prova contraria.

Vero è però che tale prova contraria era molto difficile da dimostrare e per alcuni al limite della probatio diabolica.

A differenza però di quanto affermato dalla citata CTR, adesso **la questione è stata in effetti risolta** in via di interpretazione normativa.

Con il Decreto legislativo sull'internazionalizzazione delle imprese, n. 147 del 14 settembre 2015, appena entrato in vigore, infatti, è stato inserito, all'art. 5, una norma interpretativa degli artt. 58, 68 e 86 del TUIR, che prescrive che **per le cessioni di immobili e di azienda, nonché per la costituzione ed il trasferimento di diritti reali sugli stessi, non è possibile presumere un corrispettivo maggiore soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro** di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

Il valore dichiarato o accertato ai fini del registro, dunque, **non potrà più** rappresentare un elemento sufficiente per giustificare, in mancanza di altri elementi o indizi, un accertamento ai fini delle imposte sui redditi.

In quanto norma di carattere procedurale, la norma dovrebbe inoltre avere effetti **retroattivi**.

L'Ufficio accertatore, pertanto, in sede di controllo della congruità e della dichiarazione della plusvalenza, di cui all'art. 86 del D.P.R. 917/86, dovrà ora acquisire **più elementi**, che possano determinare la presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, non essendo invece più sufficiente, per la rettifica della plusvalenza dichiarata dal contribuente, il valore resosi definitivo ai fini dell'imposta di registro.

Certo, la presunzione della corrispondenza tra valore definitivo ai fini del registro e prezzo di vendita effettivo resterà, anche considerato che, secondo logica comune e di mercato, il prezzo di cessione di un'azienda (o di un terreno) non dovrebbe discostarsi, se non in casi eccezionali e facilmente dimostrabili da parte del contribuente, dal valore venale, ovvero dal valore di mercato della stessa.

Ma tale circostanza **non sarà più idonea, da sola**, a sostenere la motivazione di un accertamento.

In sostanza, le conclusioni giurisprudenziali, anche di legittimità, fino ad oggi assolutamente prevalenti, in base alle quali il valore definitivamente assegnato ai fini dell'imposta di registro era vincolante per l'Amministrazione Finanziaria nell'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, avente ad oggetto plusvalenze realizzate con lo stesso trasferimento, sono ora superate dal dettato legislativo, dovendosi ora la presunzione in esame conformare ad un diverso onere della prova, in effetti forse più coerente con principi costituzionalmente protetti, quali il principio di uguaglianza ed il principio di capacità contributiva.

Il criterio utilizzato per la determinazione del valore dell'azienda ai sensi degli artt. 51 e 52 D.P.R. 131/1986 **sarà dunque solo un "indizio"** e non la prova certa della plusvalenza realizzata, distinta (seppur potenzialmente coincidente) rispetto al valore venale in comune commercio.

L'Amministrazione finanziaria non sarà dunque più vincolata nell'ambito applicativo di altri tributi (nella specie, l'imposizione diretta rispetto a quella di registro), posto che le imposte sono determinate con criteri e presupposti impositivi diversi.

L'effetto di “*indebolimento*” della presunzione di corrispondenza rende d'altra parte corrispondentemente più forti le presunzioni contrarie che il contribuente potrà portare a dimostrazione della effettività della differenza di prezzo rispetto al valore di mercato, tra cui, per esempio, il proprio **estratto conto bancario**, da cui poter rilevare che egli, effettivamente, abbia versato sul proprio conto corrente la somma costituente il corrispettivo della cessione; anche se, a ben vedere, tale prova non può certo essere dirimente, dato che non consente di inferire, nemmeno in via probabilistica, che non vi siano stati ulteriori esborsi, o che la cessione sia avvenuta davvero a prezzo diverso da quello di mercato.

Ma ora ciò che cambia è che non sarà più il contribuente, in prima battuta, a **dover dimostrare perché** il prezzo di vendita non corrisponde al valore di registro, ma sarà l'Amministrazione a dover dimostrare il contrario.

Con la nuova normativa si determina quindi, in sostanza, un **ribaltamento dell'onere della prova** (in realtà già coerente con la natura induttiva dell'accertamento dell'Ufficio), dovendo ora l'Ufficio, anche in presenza di valore definitivo ai fini del registro, dimostrare, anche con ricorso ad altri elementi indiziari, la sua effettiva corrispondenza al prezzo, rilevante ai fini delle imposte dirette.

Non c'è dubbio del resto che i principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che si deve applicare, sicché, quando si discute di imposta di registro, si ha riguardo al valore di mercato del bene, mentre, quando si discute di una plusvalenza, occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo d'acquisto e il prezzo di cessione del bene medesimo.

Questa differenza però, fino ad oggi, non era dirimente ai fini processuali, determinando soltanto una possibilità di prova contraria, che però doveva fornire comunque il contribuente.

Certo, resta il “problema” del perché, in sede di adesione, un contribuente dichiara un valore ai fini del registro superiore a quello dichiarato.

La forza della presunzione, ora superata dalla norma, era infatti basata, in realtà, più su questo presupposto che non sul criterio di determinazione del valore di registro.

Come noto però le motivazioni alla base di un'adesione a volte prescindono da un'ammissione di “*colpa*”, essendo più legate a meccanismi di “*quieto vivere*”, o di semplice calcolo dei costi processuali da affrontare per vedere eventualmente confermata la propria tesi difensiva.

Forse per questo motivo, legato però ad un effetto distorsivo degli istituti deflativi, è intervenuto il legislatore.

20 ottobre 2015

Giovambattista Palumbo