

**Abolizione delle norme sulla rilevanza
del valore normale negli accertamenti relativi
a cessioni di immobili ai fini dell'IVA e
delle imposte sul reddito**

a cura di Attilio Romano e Davide Sarcia

Particolare importanza presentano le modifiche alla disciplina in tema di accertamenti, agli effetti dell'IVA e delle imposte sul reddito, introdotte dall'art. 24 della legge Comunitaria 2008, 7 luglio 2009, numero 88, con riferimento agli accertamenti conseguenti a controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria sulle cessioni aventi a oggetto beni immobili. Uno specifico paragrafo della circolare Assonime numero 42 del 12 ottobre scorso affronta compiutamente l'argomento.

Normativa previgente

Il decreto-legge n. 223 del 2006, convertito con la legge n. 248 del 2006, aveva previsto misure volte ad ampliare le possibilità per gli uffici di contestare le indicazioni dei corrispettivi dovuti riportate negli atti di trasferimento di beni immobili; e tali misure avevano coinvolto sia l'IVA, sia le imposte sul reddito, attraverso disposizioni modificative, ora soppresse, dell'art. 54 del d.p.r. n. 633 del 1972 e dell'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Tali disposizioni furono introdotte nell'ambito di interventi tesi a contrastare l'evasione tributaria nel settore immobiliare e, in particolare, nel quadro delle misure dirette ad ampliare le possibilità per gli uffici di contestare le indicazioni riportate negli atti di trasferimento di beni immobili relative ai loro valori.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In sostanza, tali disposizioni consentivano agli uffici di effettuare accertamenti in rettifica delle dichiarazioni annuali quando rilevassero che i corrispettivi fatturati per cessioni di beni immobili erano inferiori ai valori degli immobili oggetto dell'operazione; valori da determinare - a norma dell'art. 14 del d.p.r. n. 633 e dell'art. 9 del TUIR (norme dal contenuto coincidente) - con riferimento al *“prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi”*: il cosiddetto <valore normale>.

L'intervento normativo operato dalla legge Comunitaria : aspetti critici della normativa previgente

L'art. 24 della legge Comunitaria ha eliminato la disposizione contenuta nell'art. 54, terzo comma, del d.p.r. n. 633, secondo cui, per le cessioni di immobili, la prova della infedeltà della dichiarazione annuale si intende raggiunta da parte dell'ufficio anche se l'esistenza delle operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione *“sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'art. 14 del presente decreto”*.

Correlativamente, l'art. 24 elimina anche la disposizione contenuta nell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.p.r. n. 600 del 1973, secondo cui, in presenza di tali cessioni, la prova dell'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate s'intende integrata *“se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni”*; valore questo che, trattandosi di imposte sul reddito, è determinato ai sensi dell'art. 9, comma 3, del TUIR.

Le norme introdotte dal decreto-legge n. 223 presentavano, a parere di Assonime, ambiguità che rendevano incerto il loro effettivo ambito di applicazione: infatti, a una disciplina sostanziale dei tributi considerati che disponeva - e dispone tuttora - determinati criteri di determinazione degli imponibile fondati sui corrispettivi delle cessioni, si contrapponeva una disciplina sugli accertamenti che consentiva all'Amministrazione finanziaria di fondare un accertamento su un elemento, il valore normale, estraneo alla disciplina sostanziale.

Il problema più grave derivante da tale normativa riguardava il settore dell'IVA, dubitandosi, fondatamente, della sua **compatibilità con la normativa comunitaria** di riferimento (direttiva n. 2006/112/CE del 2006), che impone di assumere come imponibile, come più volte ricordato, i corrispettivi dovuti e non, quindi, il valore dei beni ceduti.

Dalla sua collocazione fra le disposizioni in materia di accertamento doveva escludersi che la nuova formulazione dell'art. 54 del d.p.r. n. 633 del 1972 comportasse una modifica della disciplina sostanziale del tributo, con riferimento, in particolare, ai criteri di determinazione dell'imponibile.

L'inserimento della disposizione sui valori degli immobili oggetto di cessione fra le norme di natura procedimentale portava, piuttosto, secondo la circolare Assonime n. 42/09, a ritenere che essa introducesse una presunzione legale tesa a stabilire l'ammontare effettivo dei corrispettivi dovuti per le cessioni in questione, ma non comportasse una diversa disciplina sostanziale del tributo, con riferimento ai criteri di determinazione dell'imponibile.

Tale conclusione era avvalorata dalla disposizione transitoria, contenuta nell'art. 1, comma 265, della legge n. 244 del 2007, che definiva espressamente la norma in esame come "presunzione", precisando che per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006 la

presunzione posta dalla norma in esame valeva come presunzione semplice.

Si trattava, comunque, di una presunzione alquanto anomala: secondo l'art. 2727 del codice civile, infatti, le presunzioni sono le conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto.

Nella specie, invece, si consentiva agli uffici di provare che i corrispettivi fatturati erano inferiori a quelli effettivamente pattuiti attraverso un processo logico deduttivo basato sull'assunto, invero opinabile, che il venditore non sarebbe disposto a cedere il bene ad un prezzo inferiore a quello definito come "normale"; valore che però difficilmente può considerarsi come un "fatto noto", trattandosi di un dato suscettibile di valutazione.

Proprio l'assunzione come parametro per l'accertamento di un dato non oggettivo, svincolato dal corrispettivo dovuto, portava a ritenere che la norma - anche se appariva formalmente come norma procedimentale, che in quanto tale non modificava i criteri di determinazione dell'IVA fondati sul corrispettivo - finiva per avere una valenza sostanziale introducendo un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente; prova che difficilmente poteva essere fornita trattandosi di dimostrare un fatto "in negativo".

Tale situazione, nella maggior parte dei casi, avrebbe avuto, quindi, come risultato concreto, quello di ancorare il corrispettivo dovuto dall'acquirente al valore normale del bene accertato dall'ufficio ⁽¹⁾.

¹ Tali effetti erano estranei al sistema comune dell'IVA e in proposito erano state avviate iniziative volte a far rilevare tale contrasto in sede comunitaria. Ciò era avvalorato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia che è stata sempre costante nel sostenere che "la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tale titolo". Corrispettivo che deve essere quello "realmente percepito in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi".

Proprio tali profili di contrasto fra la legislazione nazionale e la normativa comunitaria sono stati la causa della soppressione - ad opera dell'art. 24 della legge comunitaria 2008 - della disposizione contenuta nell'art. 54, terzo comma, ultimo periodo, del d.p.r. n. 633. La misura ha coinvolto anche le imposte sul reddito: infatti, non essendo logico mantenere una disciplina degli accertamenti fondata su criteri diversi da quelli operanti nell'IVA, l'art. 24 ha soppresso anche la corrispondente disposizione contenuta nell'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973.

La soppressione della disposizione contenuta nell'art. 54 del d.p.r. n. 633, comporta l'abrogazione tacita della disposizione contenuta nell'art. 35, comma 23-bis, del decreto-legge n. 223 del 2006, convertito con la legge n. 248 del 2006 - che all'art. 54 fa riferimento - secondo cui per i trasferimenti immobiliari soggetti a IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'art. 54, terzo comma, ultimo periodo, del d.p.r. n. 633 del 1972, *“il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato”*.

Inoltre, la soppressione, sia della norma contenuta nell'art. 54 del d.p.r. n. 633, sia di quella contenuta nell'art. 39 del d.p.r. n. 600, ha privato di gran parte della sua rilevanza il provvedimento del 27 luglio 2007 del direttore dell'Agenzia delle entrate con il quale sono stati stabiliti i criteri cui gli uffici devono attenersi ai fini degli accertamenti basati sulla determinazione del c.d. valore normale dei fabbricati.

Aspetti transitori : applicazione della legge nel tempo

Per quanto riguarda gli aspetti transitori della soppressione della disposizione contenuta nell'art. 54 del d.p.r. n. 633 del 1972, si dovrebbe tener conto del fatto che la misura è diretta a eliminare dall'ordinamento nazionale una disposizione incompatibile con il sistema comune dell'IVA.

Pertanto, essa dovrebbe essere applicata - secondo Assonime - retroattivamente considerando la norma soppressa come non più operante nemmeno per gli accertamenti effettuati prima della soppressione.

In sostanza, la disposizione contenuta nella legge comunitaria non avrebbe fatto altro che eliminare dall'ordinamento una norma che, in assenza di tale intervento, avrebbe dovuto essere, comunque, disapplicata in quanto incompatibile con la normativa comunitaria. Ne deriva che gli accertamenti già effettuati sulla base della rilevazione di un valore normale superiore al corrispettivo dovuto per la cessione di un immobile dovrebbero considerarsi illegittimamente emessi e, quindi, nulli, con il solo limite della definitività dell'accertamento derivante dalla sua mancata impugnazione nel termine di 60 giorni dalla notifica del relativo avviso, oppure per effetto di una sentenza che si sia pronunciata sulla legittimità dell'accertamento non più soggetta ad appello, né a ricorso per Cassazione.

Più delicato appare il problema dell'efficacia nel tempo della soppressione della norma sul valore normale contenuta nell'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973.

L'argomento in base al quale si può sostenere la retroattività della soppressione dell'art. 54, a rigore, non potrebbe essere invocato a sostegno della retroattività della soppressione della corrispondente norma in materia di imposte sul reddito.

Non potrebbe escludersi, quindi, anche se le due disposizioni sono chiaramente coordinate, che accertamenti effettuati ai fini delle imposte sul reddito fondati sulla norma soppressa possano essere considerati legittimi. In tale ottica, poiché si tratta di norma procedimentale, dovrebbe ritenersi che essa possa ancora essere posta a fondamento degli atti di accertamento notificati nel periodo della vigenza della norma stessa, e cioè dal 4 luglio 2006 al 29 luglio 2009.



Il punto meriterebbe un approfondimento; *de iure condendo*, sarebbe opportuno che, anche ai fini delle imposte sui redditi, fosse riconosciuta l'inapplicabilità della norma soppressa agli accertamenti notificati in tale periodo.

Attilio Romano e Davide Sarcia
22 ottobre 2009

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente