

## TASSAZIONE IMMOBILI: SI RITORNA INDIETRO

di Marcella De Santis

Come è noto, l'art. 24 della legge 7 luglio 2009, n. 88 – recante “Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee – Legge Comunitaria 2008” – ha modificato gli artt. 39, c. 1, lettera d) del DPR 29/09/1973, n. 600 e 54, terzo comma, del DPR 26/10/1972, n. 633, facendo venir meno la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare la rettifica delle dichiarazioni sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per la cessione di beni immobili e il relativo valore normale.

<b>Art. 24 della L. 7 luglio 2009 n. 88</b>
---

E' vietata la rettifica sulla base dello scostamento tra il corrispettivo dichiarato per la cessione di beni immobili e il relativo valore normale.
---

Al fine di garantire l'uniformità dell'attività degli uffici, su tutto il territorio nazionale, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 18/E del 14/04/2010, ha fornito dei chiarimenti in merito alla decorrenza delle predette modifiche ed ai relativi effetti.

### La ricostruzione normativa

L'art. 35 del D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 4/08/2006, n. 248 (c.d. decreto “Visco-Bersani”) ha introdotto alcune disposizioni volte ad ampliare i poteri dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

In particolare, il comma 2 del citato articolo 35 aveva inserito nel terzo comma dell'articolo 54 del DPR n. 633/1972, un nuovo capoverso ai sensi del quale “*per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova ... s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo*

*comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto”.*

Tale disposizione ha consentito all'Amministrazione finanziaria di procedere direttamente alla rettifica della dichiarazione annuale IVA – indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente – considerando integrata la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello dichiarato in caso di scostamento tra il corrispettivo delle cessioni di beni immobili e relative pertinenze ed il valore normale dei medesimi beni.

Del tutto analogamente, il comma 3 dell'articolo 35 aveva inserito nella lettera d) del primo comma dell'articolo 39 del DPR n. 600/1973, che disciplina la rettifica del reddito d'impresa, un nuovo capoverso ai sensi del quale *“per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova ... si intende integrata anche se l'infedeltà dei ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi ...”.*

In sostanza, detta disposizione prevedeva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica del reddito d'impresa, considerando integrata la prova dell'esistenza di *“attività non dichiarate”* e quindi della *“infedeltà dei relativi ricavi”*, in caso di scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili (ovvero per la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni) e *“... il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi ...”.*

Successivamente, l'art. 1, c. 307, della L. 27/12/2006, n. 296 (finanziaria 2007) ha previsto che – ai fini dell'applicazione delle norme di cui all'articolo 54, terzo comma, del DPR n. 633 e all'articolo 39, primo comma, lettera d) del DPR n. 600 – *“... con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuati periodicamente i criteri utili*

*per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi dell'articolo 14 del citato decreto n. 633 del 1972, dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi ....”.*

Tale provvedimento è stato emanato il 27/07/2007 (c.d. provvedimento “valori OMI”).

Infine, l'art. 1, c. 265, della L. 24/12/2007, n. 244 ha delimitato l'ambito applicativo del citato D.L. n. 223/2006, statuendo che *“in deroga all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006 deve intendersi che le presunzioni di cui all'articolo 35, commi 2, 3 e 23-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 ... valgono, agli effetti tributari, come presunzioni semplici”.*

Da ultimo, come già anticipato, l'art. 24, cc. 4, lettera f) e 5, della Legge Comunitaria 2008 ha modificato il terzo comma dell'art. 54 del DPR n. 633/1972 e la lettera d) del primo comma dell'articolo 39 del DPR n. 600/1973, eliminando le disposizioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006.

Con l'abrogazione di tali disposizioni sono venute meno le presunzioni legali previste dal medesimo decreto-legge, ripristinando, in sostanza, il quadro normativo esistente prima della sua entrata in vigore, ossia prima del 4 luglio 2006.

## **Effetti**

A seguito dell'entrata in vigore della legge comunitaria, per gli accertamenti relativi alle cessioni di beni immobili trovano applicazione le disposizioni di carattere “generale” di cui all'art. 39, c. 1, lett. d), del DPR n. 600, il quale dispone che *“l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”*, nonché dell'articolo 54, secondo comma, del DPR n. 633, il quale statuisce che *“le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte ... anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”*.

Di conseguenza, occorre valutare se le modifiche introdotte dalla Legge Comunitaria 2008 producano effetti con riferimento al periodo compreso tra la data di entrata in vigore del decreto “Visco-Bersani” (4 luglio 2006) e quella di decorrenza delle predette modifiche (15 luglio 2009 per l’IVA e 29 luglio 2009 per le imposte sui redditi), con riguardo alle situazioni non ancora definite.

Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate ritiene che l’abrogazione della presunzione legale relativa introdotta dalla cd. Visco-Bersani produca effetti anche con riferimento al periodo pregresso.

<b>IL PRINCIPIO</b>
---------------------

L’abrogazione della presunzione legale vale anche per il passato
--

Già la circolare n. 11 del 16/02/2007, par. 12.4, aveva affermato che la norma introdotta dal D.L. n. 223/2006 (e – a maggior ragione – la successiva norma abrogativa) ha “*natura procedimentale*” e che, pertanto, “*ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d’imposta ancora accertabili*”.

Venuta meno la presunzione legale relativa a favore dell’ufficio, lo scostamento dei corrispettivi dichiarati per le cessioni di beni immobili rispetto al valore normale torna a costituire elemento presuntivo semplice, con la conseguenza che trovano applicazione le citate disposizioni di carattere generale di cui all’art. 39, c. 1, lett. d), del DPR n. 600 e all’art. 54, secondo comma, del DPR n. 633.

<b>IL PRINCIPIO</b>
---------------------

Trattandosi di norma procedurale vale anche per il passato
--

E’ rimessa agli uffici, pertanto, la valutazione, con riferimento alle controversie pendenti, delle motivazioni degli accertamenti impugnati, cioè se si dimostrino comunque adeguate o se, invece, alla luce dell’intervenuta modifica normativa, si rivelino insufficienti così da richiedere l’abbandono del contenzioso in corso, tenuto conto dello stato e grado del giudizio.

In altri termini, gli uffici proseguiranno il contenzioso qualora, in sede di controllo, l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta, oltre che dal mero riferimento allo scostamento dello stesso rispetto al prezzo mediamente praticato per immobili della stessa specie o similari, anche da ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa (quali, a titolo meramente esemplificativo, il valore del mutuo qualora di importo superiore a quello della compravendita, i prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi sulla base delle risultanze delle indagini finanziarie, i prezzi che emergono da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile).

<b>IL PRINCIPIO</b>
Il contenzioso prosegue solo se le rettifiche sono suffragate da altri elementi

21 aprile 2010  
Marcella De Santis