

Il ruolo del valore normale nell'accertamento immobiliare a seguito della Legge comunitaria n. 88 del 2009.

Sabrina Mannarelli

Sommario: 1. Premessa; 2. La disciplina degli accertamenti immobiliari prima della Legge comunitaria n. 88/2009: il Decreto Legge n. 223/2006; 2.1. Segue: Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27/07/07 e le ragioni della riforma; 3. Il ruolo del valore normale dopo la Legge comunitaria n. 88/2009; 4. Il ruolo futuro delle quotazioni dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare; 5. Effetti della riforma sul potere di accertamento ai fini dell'imposta di registro; 6. Efficacia temporale delle nuove disposizioni normative; 7. Conclusioni.

1. Premessa

Tra le principali innovazioni in ambito fiscale introdotte dalla Legge comunitaria n. 88/2009¹, particolare rilievo assume l'abrogazione delle disposizioni, approvate appena tre anni prima, che consentivano all'Amministrazione finanziaria di accertare maggiori imponibili, sia ai fini Iva che delle imposte sui redditi, sulla base del semplice raffronto tra i corrispettivi dichiarati ed il valore normale degli immobili ceduti (determinato sulla base delle quotazioni raccolte e pubblicate dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare).

La Legge comunitaria 2008, infatti, con l'art. 24, commi 4, lett. f), e 5, ha riformulato sia l'art. 54, terzo comma, del DPR n. 633/72 (in materia di IVA)², sia l'art. 39, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/73 (in materia di imposte sui redditi d'impresa e professionali)³, eliminando le

¹ Legge 7 luglio 2009, n. 88 "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - Legge comunitaria 2008", pubblicata in GU n. 161 del 14/07/2009 - Suppl. Ordinario n. 110.

² Articolo 54, terzo comma, d.p.r. 633/72: "L'ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'articolo 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso".

³ Articolo 39, primo comma, d.p.r. 600/73: "Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta all'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza,

previsioni inserite dal D.L. n. 223/2006, convertito con modifiche dalla L. 4 agosto 2006 n. 248 (c.d. decreto “Visco-Bersani”), in materia di "valore normale".

Per effetto della riforma, inoltre, è stato introdotto anche un nuovo concetto di valore normale ai fini Iva; difatti, a fronte di una nozione di “valore normale” inteso come “il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o simili in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o i beni sono stati acquistati e nel tempo e nel luogo più prossimi”⁴, a seguito della novella, il valore normale ai fini IVA è ora inteso come “l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente ... per ottenere i beni ... in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione...”⁵.

La modifica legislativa ha, di fatto, ripristinato la situazione normativa precedente all'introduzione dell'accertamento immobiliare sulla base del valore normale, abrogando le disposizioni che, a suo tempo, erano state, a tal fine, approvate sia per le imposte dirette che per l'Iva.

Si è tornati così normativamente al passato: il solo scostamento del prezzo dichiarato dal valore normale non è più sufficiente a legittimare l'accertamento analitico-induttivo, ma sono necessari ulteriori elementi per integrare complessivamente una presunzione grave, precisa e concordante di un maggior imponibile non dichiarato.

2. La disciplina degli accertamenti immobiliari prima della Legge comunitaria n. 88/2009: il Decreto Legge n. 223/2006.

Al fine di poter comprendere la portata delle innovazioni legislative, si impone, preliminarmente, la necessità di procedere ad una breve ricognizione del quadro normativo proprio degli accertamenti e delle rettifiche sui trasferimenti immobiliari.

esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. 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”.

⁴ Cfr. [art. 14](#), comma 3, del D.P.R. 633/72; [art. 9](#), comma 3, del D.P.R. 917/86 (Tuir) e [art. 51](#), comma 3, del D.P.R. 131/86.

⁵ Cfr. art. 14, comma 1, del D.P.R. 633/72, così come sostituito dall'[art. 24](#), comma 4, lett. c), L. 7 luglio 2009, n. 88, in vigore dal 29 luglio 2009.

Consistenti modifiche alla normativa sugli accertamenti immobiliari sono state operate inizialmente con l'approvazione del D.L. n. 223/2006⁶, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, numero 248⁷, avente la dichiarata finalità di predisporre "Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale"⁸.

Difatti, in considerazione del rilevante gettito che deriva dal settore immobiliare, l'imposizione tributaria relativa agli immobili ha rappresentato uno degli ambiti in cui maggiormente si è realizzato il progetto di politica legislativa mirato al recupero di gettito per l'Erario ed al rafforzamento della tutela dell'interesse fiscale.

L'intervento, che ha riguardato sia le imposte dirette che quelle indirette, è stato incentrato sull'individuazione di un parametro di riferimento, il valore normale ai fini dell'Iva e delle imposte dirette e il valore venale⁹ ai fini dell'imposta di registro, attraverso il quale è divenuto più semplice per l'Amministrazione finanziaria rettificare corrispettivi inferiori alle quotazioni di mercato.

Ed invero, per effetto della riforma, è stata prevista la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica delle dichiarazioni annuali IVA, considerando integrata la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello dichiarato, sulla base del semplice scostamento tra il valore dichiarato e il valore normale degli immobili

⁶ Prima del D.L. 223/2006 i poteri di accertamento erano disciplinati dalle seguenti norme:

- in materia IVA, l'art. 15 del D.L. n.41/95, convertito con modificazioni nella Legge 425 del 8 agosto 1996, recitava testualmente: "Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non si procede a rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, salvo che da atto o documento il corrispettivo risulti di maggiore ammontare, se lo stesso è indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131";

- in materia di imposte dirette, l'art. 39, comma 1, lett. d) (oggi integrato), del DPR n. 600/73 prevedeva che "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche ... ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi alla impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti";

- in materia di imposta di registro, l'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 non consentiva all'ufficio di attivare l'accertamento per le cessioni immobiliari nelle quali era indicato un corrispettivo non inferiore al c.d. "valore catastale".

⁷ L'articolo 35 di tale Decreto, stabiliva, al comma 3, che: "Nel primo comma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, alla lettera d), dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente: «Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi 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, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»", e al comma 2 che "Nel terzo comma dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente: «Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo 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».

⁸ Così la rubrica dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006.

⁹ Per quanto riguarda gli accertamenti immobiliari ai fini dell'imposta di registro, si veda nel dettaglio il paragrafo n. 5, pag. 11.

ceduti, prescindendo dalla previa ispezione della contabilità del contribuente. Analogamente, tale scostamento consentiva all'Amministrazione finanziaria di poter procedere alla rettifica del reddito d'impresa, considerando integrata la prova di attività non dichiarate e quindi l'infedeltà dei relativi ricavi.

La grande novità della riforma era, pertanto, da ravvisare nel nuovo ruolo probatorio impresso al criterio del "valore normale": da componente del "fatto noto" utilizzabile nell'ambito delle presunzioni semplici in necessario concorso con altri elementi, ad elemento autosufficiente di una presunzione legale relativa¹⁰.

Mentre in precedenza, infatti, il "valore normale" poteva essere utilizzato dagli organi accertatori come un elemento indiziario, di per sé non sufficiente, per la rettifica del reddito d'impresa e dell'Iva nell'ambito delle presunzioni semplici che debbono essere assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, con tale riforma il "valore normale" fondava autonomamente una presunzione legale relativa, quale "fatto noto" da cui partire per verificare l'effettività del corrispettivo contrattuale¹¹.

In virtù di tale previsione, pertanto, l'Amministrazione finanziaria poteva dare la prova dell'occultamento di imponibile (ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, per gli imprenditori ed i lavoratori autonomi) in base alla sola divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale del bene ceduto. In presenza di una presunzione legale, infatti, è la legge che trae la conseguenza da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, ex art. 2727 c.c., rendendosi non necessaria quella valutazione dei caratteri di gravità, precisione e concordanza che è, viceversa, indispensabile allorché si tratti di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c.

Tuttavia, trattandosi di presunzione iuris tantum, il contribuente poteva fornire prova contraria, dimostrando la fondatezza del prezzo praticato rispetto al valore normale identificato dall'Amministrazione finanziaria.

In sostanza, l'effetto primario della normativa è stato quello di invertire l'onere della prova, collocandolo sul soggetto (il contribuente) che, in termini generali, non sarebbe gravato dell'onere probatorio¹². Ed è proprio sulla base di tale elemento che autorevole dottrina ha

¹⁰ Gli articoli 2727 ss. del Codice civile contengono la definizione delle presunzioni, distinguendo tra presunzioni legali (tratte dal legislatore) e presunzioni semplici (non stabilite dalla legge ma lasciate alla prudenza del giudice, che le deve ammettere solo se gravi, precise e concordanti). Le presunzioni legali possono essere assolute (o iuris et de iure, che non ammettono prova contraria) e relative (o iuris tantum, che ammettono prova contraria).

¹¹ Cfr. C. Attardi, Il "valore normale" degli immobili come criterio d'accertamento, in "il fisco" n. 26 del 2008, pag. 1-4663.

¹² Sul tema cfr. Tassani, L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale, in *Rass.trib.*, 2007, 137 ss.; Simoni, Il valore normale degli immobili: la prova contraria, in 'il fisco' n.1/2009 fasc. n.1 pag. 41; Capolupo, Finanziaria 2008: fiscalità immobiliare: ancora modifiche, in 'il fisco' n.5/2008 fasc. n.1 pag.759; Pischetola, L'Agenzia delle Entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati, in 'il fisco' n.33/2007, fasc. n.1 pag. 4860; ID., Il valore normale nelle cessioni immobiliari dopo il decreto Bersani-Visco e poteri dell'Amministrazione Finanziaria, in 'il fisco', n. 36/2006, fasc. n. 1 pag.5572.

rilevato la chiara natura pro fisco della riforma in questione, ritenendo che “le disposizioni in esame perseguono una finalità di contrasto di fenomeni evasivi che si realizzano attraverso la simulazione del prezzo di vendita”¹³.

Inoltre, la disposizione inserita in sede di conversione del D.L. 223/2006, ovvero il comma 23-bis dell’articolo 35, prevedeva un’ulteriore presunzione legale relativa per gli atti IVA, parametrando il valore di riferimento minimo del valore normale all’eventuale finanziamento concesso all’acquirente in relazione all’acquisto dell’immobile¹⁴. In tal modo, si accertava la dichiarazione annuale IVA del venditore controllando il mutuatario, colui che ha contratto il finanziamento: l’importo mutuato rappresentava, logicamente, il minimo, per cui se il valore normale fosse stato superiore, si sarebbe dovuto far riferimento a quest’ultimo.

Occorre, infine, precisare che l’ambito applicativo delle disposizioni era stato limitato dallo stesso legislatore, in sede di interpretazione autentica, agli atti formati a partire dal 4 luglio 2007, mentre per quelli stipulati precedentemente la presunzione doveva qualificarsi come semplice e non legale¹⁵.

2.1. Segue: Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27/07/07 e le ragioni della riforma.

Il quadro normativo poc’anzi delineato avrebbe potuto determinare il rischio per gli Uffici finanziari di incorrere in una diversa determinazione del valore normale a seconda del criterio utilizzato per il suo calcolo. Pertanto, al fine di uniformare l’operato dell’Amministrazione Finanziaria, nell’ambito della corretta determinazione del valore normale degli immobili, il legislatore con l’art. 1, comma 307, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007) ha demandato all’Amministrazione finanziaria il compito di individuare periodicamente, mediante appositi provvedimenti, i criteri ed i principi per la sua determinazione¹⁶.

E’ stato così emanato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007, contenente indicazioni dettagliate sulle metodologie da seguire per l’accertamento del valore normale. In particolare, quest’ultimo prevede che “...i criteri utili per la determinazione

¹³ Cfr. M. Basilavecchia, L’accertamento di valore di mercato degli immobili, in *Corriere Tributario* 2007, pag. 199.

¹⁴ Art. 35, comma 23 bis, del Decreto Bersani: "Per i trasferimenti immobiliari soggetti a IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'articolo 54, III comma, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato".

¹⁵ Cfr. art. 1, comma 265, L. n. 244/2007.

¹⁶ Sul tema cfr. F. D’Alfonso, Il valore normale nelle compravendite immobiliari, in “il fisco” n. 31, 2007, pag. 1-4540.

periodica del valore normale dei fabbricati ... sono stabiliti sulla base dei valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia del Territorio...”.

In virtù di tale previsione, pertanto, i dati dell'OMI hanno costituito, in questi ultimi anni, i valori normali utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per procedere alla rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti.

In sostanza, il quadro normativo era tale per cui il solo scostamento tra il prezzo dichiarato in atto, per la compravendita dell'immobile, ed il suo valore normale desunto dai dati OMI era sufficiente a legittimare l'accertamento analitico-induttivo sulla base del valore normale, in quanto tale divergenza costituiva, ex lege, presunzione grave, precisa e concordante di attività non dichiarate ex articolo 39, comma 1, lettera d), del DPR 600/1973; mentre ai fini Iva, tale scostamento avrebbe dovuto integrare la prova certa e diretta di operazioni imponibili non dichiarate ex articolo 54, comma 3, del DPR 633/1972 .

Tuttavia, il nuovo sistema di accertamenti immobiliari delineato dalla riforma non era scevro da fondati dubbi di legittimità giuridica, non tanto per le disposizioni in tema di imposte dirette, legittimamente adottate dal legislatore, quanto piuttosto per quelle sull'Iva: il legislatore nazionale, infatti, non aveva tenuto conto della necessità di verificare la compatibilità con la normativa comunitaria delle norme interne relative ad un' imposta armonizzata in ambito UE.

Difatti, le prime censure di incompatibilità della nuova normativa Iva con le direttive europee non tardarono ad arrivare¹⁷, determinando anche l'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea.

Più precisamente, si profilava il problema della possibile violazione del sistema comunitario IVA (Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006), in cui la base imponibile, salvo specifiche eccezioni, è costituita dal corrispettivo negoziale e non, invece, dal valore di mercato¹⁸. In particolare, con il procedimento di infrazione n. 2007/4575 avviato nei confronti dell'Italia, la Commissione europea ha contestato l'applicabilità del metodo del valore normale

¹⁷ Sul punto cfr. Basilavecchia, op. cit., p. 195; Lupi, Valore normale e immobili tra contingenze normative e strutture della tassazione analitica, in *Dialoghi dir.trib.*, 2006, 1425; Tassani, op. cit., p. 137; Puri, Il criterio del valore normale negli accertamenti immobiliari non ha effetto retroattivo, in *Riv.giur. trib.*, 2009.

¹⁸ L'[art. 73](#) della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, prevede che "... la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni”.

La norma, in sostanza, prevede che la base imponibile delle operazioni imponibili non può che essere costituita dal corrispettivo versato o da versare al fornitore.

In base alla direttiva europea, il principio del corrispettivo può essere derogato soltanto in ipotesi particolari e circoscritte (si veda, ad esempio, l'[art. 80](#) della Direttiva). Si tratta, però, di fattispecie individuate dalla stessa Direttiva e certamente non si tratta dell'ordinario trasferimento immobiliare.

poiché costituirebbe una “disposizione sproporzionata in quanto trasferisce l’onere della prova (del valore) sui soggetti passivi in assenza di qualsiasi prova di frode fiscale”.

Di conseguenza, a fronte dell’avviata procedura d’infrazione, il legislatore italiano ha rimosso la disposizione illegittima, sostituendo il parametro del “valore normale” con quello del valore effettivo. Benché tale intervento si configurasse quale “atto dovuto” con riferimento al solo comparto dell’Iva, a causa dell’incompatibilità con le disposizioni comunitarie, se ne è prevista comunque l’estensione anche al comparto redditi, e ciò al fine di garantire uniformità di disciplina nell’intero settore degli accertamenti immobiliari.

Infatti, l’art. 24, commi 4, lett. f), e 5, della citata legge comunitaria 2009, ha previsto una nuova disciplina per l’accertamento ai fini IVA e ai fini delle imposte sul reddito, a tal uopo modificando l’art.54, comma 3, del D.P.R. 633/1972 e l’art.39, comma 1, lett. d, del D.P.R. 600/1973, mediante l’eliminazione di qualsiasi riferimento al “valore normale” quale strumento di accertamento del valore nelle transazioni immobiliari.

3. Il ruolo del valore normale dopo la Legge comunitaria n. 88/2009.

Per effetto della novella legislativa, il corrispettivo di vendita ha riacquisito un ruolo centrale non solo nella determinazione della base imponibile, ma anche in sede di accertamento.

Difatti, la mera discordanza del corrispettivo di vendita rispetto al valore di mercato degli immobili non è più circostanza sufficiente per presumere maggiori ricavi, ma costituisce un mero indizio di slealtà fiscale; pertanto, l’occultamento del corrispettivo deve essere provato dall’Amministrazione finanziaria mediante ulteriori riscontri istruttori.

L’Amministrazione è stata, dunque, privata di un importante potere di accertamento, potendo ora avvalersi, in sede di accertamenti immobiliari, solo di presunzioni semplici a fronte delle quali il giudice, ex art. 2729 c.c., decide in ordine alla loro fondatezza “prudenzialmente”, potendo ammettere solo presunzioni “gravi, precise e concordanti”.

All’indomani della riforma normativa, il principale dubbio avanzato dalla dottrina ha riguardato la possibilità che il mero rilievo del maggior valore di mercato dell’immobile rispetto al corrispettivo dichiarato potesse comunque, di per sé, costituire una presunzione grave, precisa e concordante di occultamento di imponibile. In sostanza ci si è chiesti se tale rilievo potesse avere o meno il valore di presunzione semplice qualificata¹⁹.

Il dubbio è sorto in quanto sembrerebbe deporre in senso favorevole a tale soluzione l’orientamento della Suprema Corte teso a considerare gravi, precise e concordanti le

¹⁹ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, “L’accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge comunitaria n. 88/2009 (estensori A. Pischetola-T. Tassani).

presunzioni basate sul c.d. comportamento antieconomico del venditore²⁰. Più precisamente, il ragionamento seguito dai giudici di legittimità è il seguente: appurato che il valore dichiarato in atto dall'imprenditore cedente è inferiore a quello di mercato, risulta evidente che si è in presenza di un comportamento imprenditoriale contrario ai principi economici che vogliono l'impresa tendere sempre e comunque al profitto. In tal modo, è attribuita una forte valenza probatoria, in grado di legittimare di per sé un

accertamento in rettifica, al carattere "antieconomico" del comportamento del contribuente.

Tuttavia, è stato osservato²¹ che una risposta positiva al dubbio avanzato dalla dottrina "svilirebbe il senso dell'intervento legislativo", e ciò sulla base di due osservazioni: in primo luogo, si è rilevato come la giurisprudenza formatasi prima della entrata in vigore del d.l. 223/2006, e quindi della presunzione legale basata sul valore normale, pronunciandosi sull'utilizzo di tale valore al fine di accertamenti immobiliari, era giunta ad affermare che la divergenza tra il valore degli immobili determinato in base alle stime UTE ed il corrispettivo dichiarato rappresenta "soltanto un indizio idoneo a porre in dubbio il valore di un immobile, come dichiarato in sede di compravendita, indizio che non può però di per sé solo assurgere alla dignità di presunzione grave, precisa e concordante, in assenza di ulteriori riscontri atti ad inficiare le risultanze contabili"²².

In secondo luogo, per considerazioni attinenti alla ratio sottesa alla norma abrogatrice contenuta nella legge Comunitaria n. 88/2009. Quest'ultima, infatti, tenuto conto della necessità di evitare incompatibilità della normativa interna con quella comunitaria, non può che essere ravvisata nell'intento di evitare che l'accertamento dei maggiori corrispettivi, in caso di cessioni di immobili, possa essere ricostruito dall'Amministrazione solo avvalendosi della divergenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato.

Un ulteriore dubbio ha, poi, riguardato la sorte della presunzione stabilita dal comma 23 bis dell'art. 35 D.L. n. 226/2006, ossia della norma secondo cui per i trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva e finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale degli immobili non poteva essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato all'acquirente. In caso contrario, infatti, ai fini Iva, la cessione si presumeva sottofatturata, salva la prova contraria, da fornire con "prova documentale"²³.

²⁰ Cfr. Cass. n.1821 del 18/10/2000; Cass. n. 4117 del 22/03/2002; Cass. n. [10802](#) del 23/04/2002; Cass. n. 3980 del 22/05/2002.

In senso contrario cfr. Cass. n. 10049 del 01/08/2000; Cass. n. 1034 del 02/07/2001; Cass. n. 14581 del 20/11/2001; Cass. n. 7689 del 16/05/2003; Cass. n. 16700 del 08/08/2005; Cass. n. 8871 del 13/04/2007.

²¹ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, cit.

²² Cfr. Cass., sez. Trib., n. 10049/2000.

²³ Cfr. RM 122/2007 e RM 248/2008.

Al riguardo deve ritenersi che la norma sia stata implicitamente abrogata “per coordinamento normativo”²⁴, considerato che introduce anche in tal caso una sorta di “valore normale” ai fini Iva diverso da quelli ammessi dalla IV Direttiva UE.

La norma, del resto, non potrebbe comunque trovare applicazione in quanto l’operatività della presunzione in essa prevista è esplicitamente ricollegata ad una disposizione, quella dell’ultimo periodo del terzo comma dell’art. 54 del DPR 633/72, che è stata espunta dall’ordinamento proprio dall’intervento normativo comunitario.

4. Il ruolo futuro delle quotazioni dell’Osservatorio del Mercato Immobiliare.

Alla luce delle modifiche legislative apportate in materia di determinazione del valore dei fabbricati, si pone il problema di verificare l’attuale valenza delle norme procedurali previste ed utilizzate dall’Amministrazione finanziaria nelle rettifiche dei trasferimenti immobiliari.

In particolare, come si è detto poc’anzi²⁵, la legge finanziaria del 2007 aveva conferito al Direttore della Agenzia delle Entrate il potere di “individuare periodicamente criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati”, e ciò al fine di garantire “la uniforme e corretta applicazione delle norme di cui all’art. 54, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, all’art. 39, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e all’art. 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131”.

In sostanza, l’intento del legislatore era stato quello di addivenire ad una “uniforme e corretta applicazione” delle norme dettate nell’ambito dell’Iva, delle imposte sui redditi e di registro in materia di rettifica dei valori e corrispettivi esposti o dichiarati dai contribuenti in caso di cessioni aventi ad oggetto fabbricati.

E’ stato, pertanto, emanato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007, in virtù del quale il valore normale è determinato sulla base dei valori dell’Osservatorio del mercato immobiliare dell’Agenzia del Territorio e dei coefficienti di merito relativi alle caratteristiche che influenzano il valore dell’immobile, integrati dalle altre informazioni in possesso dell’ufficio.

²⁴ Cfr. sul punto M. Thione, Legge comunitaria 2008 - Accertamento del valore degli immobili sulla base del “valore normale”: ritorno al passato del legislatore, in “il fisco” n. 28 del 2009, pag. 1-4556.

²⁵ Cfr. par. 2.1, pag. 5.

In realtà, già all'indomani dell'emanazione del suddetto provvedimento furono sollevati dubbi sulla vincolatività di tali criteri; in particolare, si discuteva sulla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica dei ricavi basandosi esclusivamente sulle differenze scaturenti dall'applicazione del valore normale che, come detto, trae origine dall'OMI.

Trattandosi, infatti, di una banca dati che, per espressa previsione dell'Amministrazione che la gestisce²⁶, esprime "valori di larga massima", appariva inverosimile che il valore così determinato potesse integrare di per sé una presunzione grave, precisa e concordante²⁷.

E' pur vero che i dati dell'OMI costituiscono elementi fortemente indiziari, in virtù dell'elevato numero delle rilevazioni e del dettaglio e caratteristiche delle diverse tipologie di beni, tuttavia, la giurisprudenza prevalente ha ritenuto che, nelle transazioni immobiliari, le differenze di valore basate sui dati dell'OMI, non potessero da sole giustificare la rettifica della dichiarazione in quanto si tratta di presunzioni che in tanto possono venire poste a base di un avviso d'accertamento in quanto siano gravi precise e concordanti, "caratteristiche del tutto assenti, essendo frutto di elaborazioni statistiche per medie che, per assurgere al valore di presunzioni gravi, precise e concordanti devono essere supportate da altri elementi"²⁸.

In realtà, tale conclusione sembra essere stata condivisa anche dalla stessa Amministrazione finanziaria che, nella Risoluzione 170/E/2007, ha affermato che "la determinazione del "valore normale", rappresenta una presunzione relativa che, come chiarito con la circolare n. 6 del 6 febbraio 2007²⁹, consente all'Amministrazione finanziaria, insieme ad altri elementi disponibili o acquisibili mediante un corretto utilizzo dei poteri di controllo, di considerare il corrispettivo indicato nell'atto come non corrispondente al prezzo effettivamente pagato".

Individuato il ruolo attribuito alle rilevazioni OMI sotto la vigenza della previgente disciplina, perplessità sono sorte in riferimento al valore delle stesse a seguito della riforma introdotta dalla Legge Comunitaria n. 88/2009.

Un orientamento minoritario in dottrina ha ritenuto che i criteri indicati nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate non potranno più trovare applicazione in sede di rettifica in quanto divenuti contrastanti con la lettera e la ratio della legge e, pertanto, privi della

²⁶ Cfr. il sito Internet dell'Agenzia del Territorio, all'indirizzo <http://www.agenziaterritorio.it/>

²⁷ Del resto, l'Agenzia del territorio, sul proprio sito Internet, chiarisce che solo la stima effettuata da un tecnico professionista rappresenta l'unico elaborato in grado di determinare in maniera esaustiva e con piena efficacia il valore del bene.

²⁸ Cfr. Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia, n. 55 del 16 maggio 2008; Comm. Trib. Prov. di Brescia, n. 8 del 18 marzo 2008.

²⁹ Circolare n. 6/E del 06 febbraio 2007 "Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - Nuovi poteri degli uffici in materia di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale".

necessaria copertura legislativa. In particolare, tale metodo risulterebbe contrastante con la preminente considerazione data al valore effettivo rispetto al valore normale.

A ben vedere, tale conclusione non appare condivisibile; difatti, da una lettura sistematica delle disposizioni contenute nell'art. 24, comma 4 (lett. f) e comma 5, della legge n. 88/2009, si evince che il valore normale nella compravendita degli immobili non ha perso totalmente di significato ai fini dell'accertamento.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, potrà ancora avvalersi dei criteri indicati nel Provvedimento di cui si è detto e, pertanto, confrontare i corrispettivi di vendita con le quotazioni OMI. Tali valori di mercato continueranno a fungere da parametro di "normalità", di modo che lo scostamento da essi dei corrispettivi dichiarati dalle imprese, specialmente se sistematico e significativo, potrà costituire elemento indiziario di evasione tributaria.

Tuttavia, trattandosi di semplice indizio di violazione, l'accertamento dei maggiori ricavi sarà consentito soltanto previa acquisizione, da parte del Fisco, di ulteriori elementi che siano complessivamente sufficienti ad integrare una presunzione semplice dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Pertanto, anche se il valore OMI cessa di essere una presunzione, non ne è proibito l'uso ai fini probatori. Questo è stato il ragionamento che ha condotto, di recente, il giudice tributario a pronunciarsi in senso favorevole all'Amministrazione finanziaria, rilevando che la discordanza dai valori OMI, unita alla stipula di mutui per valori superiori a quelli dichiarati, costituisce "presunzione semplice, da ritenere grave, precisa e concordante"³⁰.

Più precisamente, è stato ritenuto che se i valori normali degli immobili sono confermati dagli importi chiesti a mutuo dagli acquirenti (che nella fattispecie si erano rivelati sistematicamente superiori ai prezzi dichiarati negli atti di compravendita), le presunzioni "poste dall'Ufficio accertatore sono da ritenere gravi, precise e concordanti" e sono superabili solo mediante congrua argomentazione contraria da parte del contribuente.

E' da rilevare, infine, che si è espressa in tal senso anche l'Amministrazione finanziaria nella recentissima Circolare n. 18/E del 14 aprile 2010, con la quale, pronunciandosi sull'efficacia temporale delle nuove disposizioni, è intervenuta anche sulla questione³¹.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, prendendo atto del mutato ruolo del criterio del valore normale, nella recente circolare n. 18/E, ha prescritto agli Uffici, chiamati a esaminare le

³⁰ Cfr. Sentenze nn. 36-37-38/06/2010, della sesta sezione della Commissione tributaria provinciale di Vicenza, depositate il 18 febbraio 2010.

³¹ Cfr. Circolare N. 18/E del 14 aprile 2010 - Oggetto: Accertamenti sulle vendite immobiliari - Legge Comunitaria 2008- Modifiche all'articolo 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 - Effetti.

controversie pendenti, di abbandonare quelle derivanti da accertamenti non adeguatamente provati.

In particolare, è stato previsto che gli Uffici, nel riesaminare le controversie pendenti dovranno “valorizzare la presenza di ulteriori elementi presuntivi, i quali, tra loro associati, siano idonei a sostenere la pretesa tributaria in fase contenziosa, tenuto conto, altresì, delle ragioni rappresentate dal contribuente”.

L’Agenzia ha poi fornito un’indicazione, meramente esemplificativa, degli elementi che possono assumere la valenza di ulteriori indizi e prove di evasione, quali 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.

Si tratta, come si può ben notare, di quelle stesse circostanze che il Provvedimento del 27/07/07 indicava quali ulteriori criteri per integrare il valore normale.

5. Effetti della riforma sul potere di accertamento ai fini dell’imposta di registro.

Le considerazioni fin qui svolte e relative al ruolo assunto, dopo l’introduzione della Legge Comunitaria 2008, dalle quotazioni dell’Osservatorio del Mercato Immobiliare ai fini della rettifica dei valori e corrispettivi esposti o dichiarati dai contribuenti in caso di transazioni immobiliari, pongono un ulteriore interrogativo, ossia quale ruolo le stesse assumano in materia di accertamento ai fini dell’imposta di registro.

Poiché la Legge Comunitaria 2008 non reca alcuna disposizione relativa all’imposta di registro, si pone il problema di verificare se anche tale comparto abbia risentito della variazione di validità dei criteri OMI da presunzioni legali a meri indizi di evasione.

In realtà, in questo settore, ancor prima della Legge comunitaria 2008, era dubbio che i valori OMI potessero assurgere al rango di vere e proprie presunzioni legali.

Sembrava deporre in senso favorevole a tale conclusione la circostanza che le rilevazioni dell’OMI, per espressa statuizione contenuta sia nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27/07/2007, sia nella finanziaria del 2007³², potevano essere utilizzate non solo per l’individuazione del “valore normale” rilevante ai fini dell’IVA e delle imposte dirette, ma anche ai fini della individuazione del “valore venale in comune commercio”, coincidente con la nozione di “valore normale” ai fini dell’IVA e delle imposte dirette, a cui

³² Cfr. art. 1, comma 307 della legge L. 27-12-2006 n. 296.

l'Amministrazione finanziaria parametrata il controllo di congruità per gli atti immobiliari, ai sensi degli artt. 51 e 52 del d.p.r. n.131/86.

In realtà, benché il Provvedimento citato dettasse criteri valevoli anche per l'imposta di registro, occorre rilevare che la conseguenza delle norme in materia di valore normale, introdotte nel 2006, nell'ambito del testo unico del registro (DPR 131/86) non è stata quella di stabilire una presunzione legale basata sui valori desumibili dalla banca dati OMI, bensì quella, ancora vigente, di diminuire la possibilità delle parti di avvalersi della cosiddetta valutazione automatica, reinserendo di fatto l'accertamento di valore da parte degli uffici finanziari.

Ai fini delle imposte d'atto, pertanto, e contrariamente a quanto avveniva in materia di IVA e di imposte dirette, non operava alcuna presunzione finalizzata a recuperare a tassazione imponibile non dichiarato, ancorché si accertasse una divergenza tra il prezzo o corrispettivo dichiarato in atto dalle parti e "il valore venale in comune commercio"³³.

Di conseguenza, i valori desumibili dalla banca dati OMI costituivano e costituiscono unicamente un riferimento utile ai fini della ricostruzione del valore venale in comune commercio del bene indicato nel primo comma dell'art. 52 del DPR 131/86.

Si può ritenere, pertanto, che il ruolo delle quotazioni OMI, ai fini dell'accertamento di un maggior valore, in tale settore è rimasto invariato, ovvero le stesse hanno valore meramente indiziario, continuando ad aver rilievo i criteri richiamati dall'art. 51 del DPR 131/86.

Ed invero, il terzo comma dell'art. 51 del D.P.R. 131/86 elenca i criteri, alternativi e pariorinati che possono essere adottati dall'Amministrazione in sede di rettifica del valore ex art. 52 D.P.R. 131/86; difatti, l'Ufficio che ritenga il valore venale dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari di cui all'art. 51 del D.P.R. 131/86 superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, in fase di rettifica può correttamente riferirsi o "ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie...che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni ovvero al reddito netto di cui gli immobili siano suscettibili nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni".

E' evidente, tuttavia, che nell'ambito dell'imposta di registro la rilevanza del riferimento al valore venale e dunque ai criteri OMI, continua ad essere limitata agli atti diversi da quelli per i quali si rende applicabile la regola del prezzo-valore. Difatti, con riferimento agli atti di cessione nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali,

³³ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, cit.

artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, si rende applicabile la cd. regola prezzo valore.

Appare utile ricordare che la regola del “prezzo-valore” consente di assumere come base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il valore catastale. In particolare, l’art. 1, comma 497, della Finanziaria 2006, ha stabilito che per tali cessioni la base imponibile è data dal valore catastale determinato ai sensi dei commi 4 e 5 dell’art. 52 del DPR 131/86, indipendentemente dal corrispettivo pattuito, purché l’acquirente ne faccia richiesta, con dichiarazione resa al notaio e recepita nell’atto.

In materia è intervenuto, successivamente, l’art. 35, comma 21, del D.L. n. 223/2006, il quale dispone che il corrispettivo deve essere obbligatoriamente indicato in atto. Inoltre la stessa norma prevede in caso di occultamento, anche parziale, del corrispettivo pattuito, che le imposte di registro e ipocatastali siano dovute sull’intero importo di quest’ultimo e che la sanzione amministrativa vada 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’art. 71 del DPR 131/86.

La Finanziaria 2007 ha poi modificato l’ambito di applicazione della regola “prezzo-valore”, ampliando il novero delle operazioni per le quali si applica il sistema prezzo-valore, ovvero individuando nel valore catastale la base imponibile di tutte le transazioni effettuate nei confronti dei privati, a nulla rilevando la natura del cedente, che può essere indistintamente una persona fisica o giuridica, a condizione che l’acquirente eserciti l’opzione di volersi avvalere della suddetta regola³⁴.

Da quanto sopra esposto, si evince, pertanto, che nell’ambito dell’imposta di registro, il permanere dell’impossibilità di fare riferimento al valore catastale riguarda solamente alcuni atti, cioè quelli che si trovano fuori dell’ambito di applicazione della regola prezzo- valore³⁵.

La soglia di non rettificabilità continua, dunque, ad essere applicabile alle cessioni di fabbricati abitativi e relative pertinenze effettuate nei confronti di persone fisiche “private”³⁶.

³⁴ Cfr. M. Basilavecchia, “L’accertamento di valore di mercato degli immobili”; op. cit., pag. 195; G. Petrelli, “Immobili abitativi. La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette”, in “il fisco” n. 7/2006, fascicolo n. 1, pag. 948; S. Ghinassi, “La base imponibile nei trasferimenti immobiliari: il sistema del c.d. prezzo-valore”, in “Quaderni Fondazione per il notariato” - Novità e problemi nell’imposizione tributaria relativa agli immobili, 2006, pag. 10.

³⁵ Si tratta, in particolare, delle cessioni di immobili in cui la parte acquirente è una persona fisica che agisce nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali; cessioni di immobili in cui l’acquirente non è una persona fisica; cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, della Finanziaria 2006, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del “prezzo-valore”; cessioni di terreni; cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, ecc.); cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi; cessioni di immobili facenti parte di compendi aziendali; conferimenti in società; divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del “prezzo-valore”); rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

6. Efficacia temporale delle nuove disposizioni normative.

Con riguardo all'applicabilità, sotto il profilo temporale, delle innovazioni introdotte dalla Legge comunitaria 2008, l'art. 24 della citata legge, al comma 9, prevede che alcune disposizioni (tra cui, appunto, la modifica all'art. 54, d.p.r. 633/72) entrino in vigore "a decorrere dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della presente legge"; mentre per la modifica all'art. 39, primo comma, d.p.r. 600/73 non vi è una alcuna disposizione espressa, cosicché la norma deve ritenersi entrata in vigore decorsi gli ordinari 15 giorni dalla pubblicazione della legge nella Gazzetta Ufficiale.

Il principale problema ha riguardato l'efficacia retroattiva o meno delle nuove disposizioni, ovvero se l'abrogazione della presunzione legale possa applicarsi anche a fattispecie poste in essere prima della entrata in vigore della legge comunitaria (luglio 2009), ma ancora accertabili o già oggetto di accertamento non ancora divenuto definitivo.

La dottrina prevalente³⁷ ha ritenuto che il problema debba essere risolto avendo riguardo alla natura delle modifiche legislative. Queste ultime, infatti, abrogando norme procedurali assumono esse stesse tale natura e, pertanto, sarebbero applicabili anche ai pregressi periodi d'imposta, i cui procedimenti siano ancora pendenti.

Difatti, secondo un principio consolidato in dottrina, le norme di carattere procedimentale sono di immediata applicazione e perciò si applicano anche ai rapporti sorti prima dell'entrata in vigore delle stesse, in ciò non potendosi ravvisare violazione del principio di irretroattività³⁸.

Del resto, milita in tale direzione anche l'interpretazione fornita dalla stessa Amministrazione finanziaria in occasione dell'introduzione della presunzione legale fondata sul valore normale nell'accertamento delle compravendite immobiliari per effetto del D.I. 223/2006.

In tale occasione, infatti, con la Circolare n.11/E del 16 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate aveva segnalato come siffatte disposizioni avessero natura procedimentale e, quindi, "efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili".

Pertanto, dovendo essere riconosciuta anche alle norme che sostituiscono le disposizioni abrogate valenza puramente procedurale, in quanto introducono un differente metodo

³⁶ Si precisa, inoltre, che gli immobili trasferiti nell'ambito di una cessione di azienda sono suscettibili di accertamento di valore, per effetto del nuovo comma 5-bis dell'art. 52 del DPR 131/86, in quanto rientrano nel novero delle cessioni di immobili diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della Finanziaria 2006. Infatti, pur essendo l'azienda una «universitas rerum», ossia un'entità organizzata in un complesso unitario, è legittimo considerare, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, la cessione dei beni immobili distintamente da quella degli altri beni, così da applicare le aliquote differenziate previste dalla tariffa, parte prima, del T.U..R., e per imputare le passività in proporzione al valore dei vari beni aziendali.

³⁷ Cfr., ex multis, Deotto, Abrogate le rettifiche sulla base del valore normale per i trasferimenti immobiliari, in *Corr. trib.*, 2009, 2452.

³⁸ Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario - Parte generale*, UTET, 2009, 34.

procedimentale che non consente il ricorso al valore normale, deve conseguentemente ritenersi che anche queste ultime abbiano efficacia retroattiva.

Tale conclusione comporta, quale conseguenza, l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di utilizzare la presunzione legale basata sul valore normale sia per le cessioni di immobili poste in essere dopo il 29/07/2009 (o il 15/07/2009, se ai fini IVA), sia per le cessioni realizzate prima di tale data, ma per le quali l'avviso di accertamento è emesso successivamente alla stessa.

Peraltro, occorre rilevare che l'interpretazione favorevole alla loro applicabilità retroattiva è suffragata anche dalla ratio della Legge, che è stata quella di rimuovere il contrasto con la disciplina comunitaria, e quindi, a ben vedere, di limitare il più possibile la concreta applicabilità di una norma incompatibile con il diritto comunitario.

La tesi dell'efficacia retroattiva delle norme abrogatrici è stata confermata anche da una recente pronuncia giurisprudenziale.

In particolare, la Commissione Tributaria provinciale di Milano, con sentenza n.292 dell'ottobre 2009, ha accolto il ricorso di una società, la cui dichiarazione era stata rettificata dall'Amministrazione finanziaria, sia ai fini dell'imposta sul reddito che Iva, applicando ad un cessione immobiliare, effettuata da tale società nel 2001, il valore normale dell'immobile, che risultava essere più elevato del prezzo dichiarato in atto, prevenendo così ad un maggior reddito.

I giudici hanno ritenuto che "...il motivo dell'accertamento fondato sul richiamo all'art. 35 del DL 223/2006 va disatteso per intervenuta disposizione legislativa che il Collegio ritiene attinente anche ad atti precedenti la promulgazione della nuova legge 88/2009".

Alcuni Autori hanno, invece, sostenuto che le norme che introducono presunzioni legali hanno portata para-sostanziale, in quanto idonee ad incidere sulla definizione del rapporto controverso; di conseguenza, per esse non opererebbe il principio "tempus regit actum"³⁹.

In particolare, sulla base delle elaborazioni dottrinarie in materia di presunzioni legali relative⁴⁰, che hanno risolto le problematiche intertemporali distinguendo le norme sulle prove in generali e speciali, confinando solo alle prime la regola temporale sopra citata, deve ritenersi che, dato il carattere di specialità delle presunzioni in questione, in quanto dettate con particolare riguardo ad uno specifico fatto, esse si applichino solo ai fatti avvenuti dopo la

³⁹ Cfr. P. Puri, La giurisprudenza di merito e gli accertamenti in tema di valore normale, in Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 9 del 2009, pag. 793.

⁴⁰ Cfr. G. Chiovenda, Istituzioni di diritto processuale civile, Napoli, 1933, pag. 85; F. Tesaurò, «Le presunzioni nel processo tributario», in Riv. dir. fin., 1986, I, pag. 188; FALSITTA, Manuale di diritto tributario, Parte Generale, Padova, 2005, 84.

loro entrata in vigore senza aver riguardo al momento in cui si è verificato il fatto che ha dato origine alla procedura.

Tuttavia, contro tale ricostruzione è stato osservato che occorre distinguere l'ipotesi dell'introduzione di una presunzione legale relativa da quella della sua abrogazione⁴¹.

Nel primo caso, infatti, l'applicazione del principio *tempus regit actum* comporterebbe un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente con conseguente compromissione del principio del legittimo affidamento sancito dall'art. 10 dello Statuto. Difatti, in tal modo verrebbe leso l'affidamento che il contribuente, al momento dell'atto, ha riposto in un sistema normativo che precludeva l'azione accertativa laddove fosse stato dichiarato un valore non inferiore a quello catastale moltiplicato per i coefficienti di rivalutazione. Affidamento che, necessariamente, si riflette anche sui mezzi di prova che il contribuente in forza della modifica legislativa non avrebbe potuto preconstituire e che successivamente sarebbe nell'impossibilità di reperire.

Nell'ipotesi, invece, di abrogazione di una presunzione legale relativa, com'è il caso previsto dalla Legge comunitaria n. 88/2009, l'applicazione del principio *tempus regit actum* non altererebbe il rapporto Fisco-contribuente per quanto attiene all'onere della prova.

Ad eliminare qualunque dubbio sulla portata delle nuove norme è intervenuta, da ultimo, l'Amministrazione finanziaria che, con la Circolare n. 18/E del 2010⁴², ha confermato la tesi sostenuta sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza prevalenti.

Difatti, l'Amministrazione, con riguardo alle situazioni non ancora definite, ha ritenuto che, per il periodo compreso tra la data di entrata in vigore del decreto Visco-Bersani (4 luglio 2006) e quella di decorrenza delle modifiche introdotte dalla legge comunitaria 2009 (15 luglio 2009 per l'IVA e 29 luglio 2009 per le imposte sui redditi), l'abrogazione della presunzione legale relativa abbia efficacia retroattiva.

A sostegno di questa conclusione, nella circolare, viene richiamato il carattere procedimentale delle predette disposizioni, confermando pertanto la soluzione adottata in occasione dell'introduzione del decreto Bersani (circolare n.11/E del 16 febbraio 2007).

7. Conclusioni

Le modifiche normative introdotte dalla Legge Comunitaria n. 88/2009, avendo determinato la "retrocessione" dell'incongruenza tra valore dichiarato e valore normale a mero indizio di

⁴¹ Cfr. sul punto Studio CNN n. 117/2009/T, cit.

⁴² Cfr. par. 4, pag.11.

evasione, hanno privato l'Amministrazione finanziaria di un importante potere di accertamento dell'evasione in materia di compravendite immobiliari.

Il valore normale desumibile dalla banca dati OMI da presunzione legale assume, infatti, la valenza di presunzione semplice, sfornita peraltro dei requisiti della gravità, precisione e concordanza; di conseguenza, essendo un mero indizio di possibile occultamento di corrispettivo, per poter essere validamente sostenuto, anche in un eventuale giudizio, necessita di ulteriori elementi di supporto in grado di rafforzare la sua valenza presuntiva.

E' indubbio che tale intervento normativo abbia creato non poche difficoltà per gli uffici dell'Amministrazione finanziaria che si sono trovati a dover modificare, all'improvviso, comportamenti e strategie di accertamento che nel frattempo si erano consolidati: l'onere della prova ritorna in capo all'Amministrazione che dovrà, pertanto, dimostrare che i ricavi dichiarati derivanti dalle compravendite immobiliari sono inferiori a quelli realmente percepiti, attingendo ad ulteriori elementi e indizi che si affiancano alla semplice discordanza fra il valore normale e il corrispettivo dichiarato.