

FOCUS FISCALE

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NEGLI ACCERTAMENTI IMMOBILIARI - SECONDA PARTE

di Francesca Stradini

1. Problemi di legittimità e tutela del contribuente

L'accertamento di tipo immobiliare basato sul valore normale, e nella fattispecie sui valori OMI, pone all'attenzione anche la questione della tutela del contribuente. In questi termini risulta necessario non soltanto riconoscere al soggetto passivo la possibilità di fornire la prova contraria rispetto al ragionamento ed alla ricostruzione effettuati dall'Amministrazione Finanziaria. Ma va valutato anche come tale suo diritto debba risultare di non difficile attuazione¹. In particolare ai fini dell'indagine qui affrontata, occorre rilevare quali aspetti lo stesso possa contestare rispetto ai criteri indicati nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2007. Essendo una prova di contenuto negativo, la dimostrazione verterà principalmente su due elementi: la costruzione del valore normale e la specificità della singola compravendita, specificità necessaria al fine di fornire una giustificazione al prezzo indicato evidentemente differente rispetto a quello ricostruito². Quanto alla ricostruzione effettuata dal Fisco, le eccezioni da eccepire possono in effetti riguardare tre aspetti: le quotazioni OMI, gli errori nell'applicazione delle formule indicate dal provvedimento ed infine la rilevanza della discrepanza tra valore normale e corrispettivo. In particolare in relazione alle quotazioni OMI, è possibile constatare la non corrispondenza rispetto al tempo in cui è stato pattuito il corrispettivo, alla zona omogenea dell'immobile, ai coefficienti di merito ed allo stato conservativo dello stesso. Quanto alla discrepanza tra i due valori, il contribuente potrebbe tentare di dimostrare oltre alla non rilevanza di tale differenza, il carattere soltanto fisiologico e non patologico della stessa: vale a dire il fatto che non nasconde alcuna operazione evasiva. A tal fine si potrebbe considerare anche il valore del mutuo, nel caso in cui sia contratto

¹ TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, cit.

² Sul punto tra gli altri SIMONI M., *Il valore normale degli immobili: la prova contraria*, in *Il Fisco*, 2009, p. 41.

e l'operazione sia rilevante anche ai fini iva, i prezzi effettivamente praticati relativi alla stessa zona e allo stesso periodo di tempo, i prezzi desumibili dagli accertamenti effettuati, gli elementi riscontrabili dalle indagini finanziarie, i prezzi relativi alle offerte di vendita del soggetto controllato, quelli relativi alle offerte di vendita tramite i media, le ristrutturazioni e così via.

Il secondo aspetto, invece, consiste nel provare le caratteristiche specifiche della compravendita in esame e di cui si contesta la discrepanza. A tal fine sarà necessario valutare innanzitutto alcuni elementi relativi allo stesso immobile oggetto di compravendita: la zona con le sue particolarità, il valore commerciale – scarso – dell'immobile, l'assenza di aree verdi e di condizioni di sicurezza, la sfavorevole disposizione di spazi interni, la vicinanza a strade trafficate, la posizione a nord dello stesso. Quindi importanti sono anche le motivazioni della stessa compravendita: esigenze di liquidità del venditore, pluralità di rapporti economici tra le parti, economie di acquisto e/o costruzione. In sostanza possono essere proposti elementi sia relativi al singolo immobile sia concernenti lo specifico affare³.

Queste considerazioni, tuttavia, vanno necessariamente affrontate e confrontate con la legge comunitaria 2008 che, in rispetto ed attuazione degli obblighi comunitari, ripristina nell'ordinamento tributario italiano la situazione esistente prima della manovra attuata con il D.L. n. 223/2006. Va comunque detto come questo stesso intervento normativo riguardi esclusivamente il settore delle imposte dirette e quello dell'iva, mentre tutto rimane inalterato per l'imposta di registro. Diretta conseguenza di tale manovra, si è detto, è la natura di presunzione semplice da attribuire all'eventuale differenza tra il corrispettivo dichiarato ed il valore normale. Ciò sta a significare, dunque, che tale scostamento potrà essere valutato dall'Amministrazione Finanziaria come mero indizio da coordinare con altri elementi, spostando così e di nuovo la prova in capo all'Ufficio. In un secondo momento, poi, qualora si arrivi davanti al giudice, sarà lo stesso a valutare liberamente secondo il suo prudente apprezzamento e con discrezionalità se le stesse nel caso concreto siano gravi, precise e concordanti ex art. 2729 C.C. Non sembra dunque possibile, alla luce della recente giurisprudenza in materia di comportamenti economici dell'operatore economico – contribuente, considerare la differenza valore normale – prezzo di cessione quale presunzione semplice qualificata. Nonostante questa sia l'interpretazione della dottrina maggioritaria in merito alla normativa attuale, la giurisprudenza della Corte di Cassazione sembra di recente allontanarsi da questo indirizzo, rilevando come le presunzioni sul comportamento anti-economico del contribuente⁴ – ed il valore normale potrebbe

³ SIMONI M., *Il valore normale degli immobili: la prova contraria*, cit.

⁴ In dottrina sul comportamento antieconomico tra gli altri LUPU R., *Equivoci in tema di sindacato del fisco sull'economicità della gestione aziendale*, in *Rassegna tributaria*, 2001, p. 211; GREGGI M., *Il requisito dell'"obiettiva economicità" dell'attività d'impresa nell'accertamento "contabile induttivo"*, in

giustificare e ricostruire appunto tale comportamento anti-economico – abbiano i caratteri della gravità, precisione e concordanza⁵.

2. Tutela e irretroattività

La legge comunitaria 2008 produce una serie di effetti e conseguenze giuridiche connesse e alla decorrenza temporale della normativa stessa e alla sorte delle valutazioni fornite dall'OMI nella ricostruzione del valore normale. Per quel che concerne la decorrenza temporale, è lo stesso legislatore a prevedere due diversi momenti di riferimento. Infatti le modifiche relative all'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 decorrono dal giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale: quindi dal 15 luglio 2009. Quelle, invece, relative all'art. 39 D.P.R. n. 600/1973 entrano in vigore nei quindici giorni successivi alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale: dunque il 29 luglio 2009. Il primo interrogativo che tali previsioni suscitano concerne la possibilità di applicare l'abrogazione della presunzione legale in relazione ai contratti di cessioni immobiliari posti in essere prima della suddetta entrata in vigore. Per risolvere tale quesito occorre individuare la natura e la funzione di tale norma. Se si attribuisce alla stessa natura procedimentale è possibile applicarvi il principio del *tempus regit actum* ed affermarne dunque anche la retroattività, non incidendo sulla determinazione della base imponibile. Per contro se ne afferma la natura di norme para-sostanziali, non applicabili retroattivamente in quanto potrebbero alterare il rapporto tra Fisco e contribuente⁶. Tuttavia occorre anche evidenziare e sottolineare la differenza tra l'introduzione di una presunzione legale – come è avvenuto con il D.L. n. 223/2006 – e la sua abrogazione. Infatti l'introduzione incidendo sui poteri e sull'onere della prova finisce per alterare il rapporto con il contribuente andando addirittura a ledere e limitare il suo diritto di difesa. Per contro, nel caso dell'abrogazione in parola l'applicazione del principio

Rivista di diritto tributario, 2001, II, p. 507; FANTOZZI A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, II, p. 552; SCALINCI, *"Rilevanza fiscale" del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico – induttivo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, II, p. 504; SCHIAVOLIN, *Comportamento "antieconomico" dell'imprenditore e potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria*, in *Giurisprudenza Imposte*, 2004, p. 245.

⁵Tra le altre Cassazione, sez. trib., sentenza 24/7/2002 n. 10802, in *Bancadati Fisconline*; Cassazione, sez. trib., sentenza 25/5/2002 n. 7680, in *Bancadati Fisconline*; Cassazione, sez. trib., sentenza 14/1/2003 n. 398, in *Bancadati Fisconline*; Cassazione, sez. trib., sentenza 15/10/2007 n. 21536, in *Bancadati Fisconline*; Cassazione, sez. trib., sentenza 10/12/2007 n. 26862, in *Bancadati Fisconline*; Cassazione, sez. trib., sentenza 17/6/2008 n. 16379, in *Bancadati Fisconline*; Cassazione, sez. trib., sentenza 15/10/2008 n. 23635, in *Bancadati Fisconline*; Cassazione, sez. trib., sentenza 18/7/2008 n. 19830, in *Bancadati Fisconline*. Nella giurisprudenza di merito tra le altre Commissione tributaria Provinciale Padova, sentenza 4/12/2007 n. 92, in *Bancadati Fisconline*; Commissione tributaria Regionale Roma, sentenza 27/7/2007 n. 115, in *Bancadati Fisconline*; Commissione tributaria Provinciale Reggio Emilia, sentenza 5/3/2008 n. 23, in *Bancadati Fisconline*.

⁶PURI P., *La giurisprudenza di merito e gli accertamenti in tema di valore normale*, cit.

tempus regit actum non altererebbe tale rapporto. Infatti l'Amministrazione attiverebbe comunque i suoi poteri accertativi in un momento successivo alla realizzazione del presupposto. A favore di questa ricostruzione c'è anche da considerare la finalità della legge comunitaria abrogatrice: adeguare l'ordinamento tributario interno ai principi comunitari⁷. Ulteriore questione è poi quella di verificare se sia possibile applicare la nuova disciplina anche per le cessioni immobiliari avvenute prima dell'entrata in vigore e per le quali sia già stato emanato l'avviso di accertamento. Essendo tutti gli elementi realizzati prima dell'entrata in vigore, non sembrano esserci dubbi per la non applicazione della normativa in esame. Tuttavia se il contribuente ha proceduto a ricorrere contro tale avviso di accertamento, lo stesso atto - basato sulla presunzione considerata legale nel momento in cui è stato emesso - può essere contestato davanti al giudice. Oggetto e giustificazione del ricorso potrebbe essere proprio l'incompatibilità del diritto interno rispetto a quello comunitario - giustificato infatti dalla successiva abrogazione della presunzione in parola con legge comunitaria 2008. In questo caso il giudice sembra poter optare per la disapplicazione della stessa normativa interna in quanto incompatibile con lo stesso diritto comunitario⁸.

3. L'efficacia dei valori OMI tra effetti di diritto interno e di diritto comunitario

Dunque quanto alle sorti delle valutazioni OMI, essendo le stesse qualificabili non sostitutive ma di mero ausilio alla stima basata sul valore normale, questa stessa natura ne confermerebbe l'utilizzo: continueranno ad essere utilizzate in tal senso sebbene nell'ambito di un ragionamento non più basato su una presunzione legale relativa ma su una presunzione semplice di cui occorrerà, per valutarne la bontà, individuare gravità, precisione e concordanza. La valutazione e l'efficacia delle stime fornite dall'OMI, dunque, consente di affrontare ulteriori questioni dalla duplice natura. Infatti da un lato occorre effettuare un raffronto della normativa in esame con il principio di cui all'art. 53 della Costituzione. Nel senso che attraverso un accertamento basato su una valutazione di tipo presuntivo, e si fa riferimento alla situazione ante legge comunitaria, in effetti si arriva a determinare un reddito e/o un volume d'affari che può non essere effettivo. Ci si discosta in altre parole dalla reale capacità contributiva del soggetto passivo, ledendo e violando il principio fondamentale che uniforma tutto il sistema tributario italiano. Di qui il secondo aspetto, la violazione

⁷ PISCHETOLA A. TASSANI T., *L'accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge comunitaria* n. 88/2009, approvato dalla Commissione studi tributari il 1/10/2009, cit.

⁸ PISCHETOLA A. TASSANI T., *L'accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge comunitaria* n. 88/2009, approvato dalla Commissione studi tributari il 1/10/2009, cit. Si veda anche in tal senso Commissione tributaria provinciale Asti, sentenza 9/2/2009 n. 9, in *Bancadati Fisconline*.

di un principio proprio dell'iva, ispirato sì all'art. 53 Cost. ma anche al diritto comunitario: vale a dire la tassazione sulla base del corrispettivo. Ne deriva la procedura d'infrazione a cui l'Italia è andata incontro prima della legge comunitaria 2008 e che ha frenato proprio con il ritorno alla situazione precedente al D.L. n. 223. In termini comunitari, infatti, la Commissione europea riteneva il meccanismo presuntivo basato sul valore normale - di cui i valori OMI, si è detto, rappresentavano un ausilio rilevante - "sproporzionata in quanto trasferisce l'onere della prova sui soggetti passivi in assenza di qualsiasi prova di frode fiscale". Quindi si verifica accanto alla lesione dei principi sostanziali di determinazione della base imponibile iva, anche la violazione del diritto di difesa. Ciò si riscontra per l'iva, l'imposta armonizzata, ma stesse considerazioni possono cogliersi anche per le imposte dirette. Questa problematica, come detto, è stata risolta proprio con la legge comunitaria 2008: vale a dire attraverso l'abrogazione di questa disciplina e il ripristino della situazione precedente. Ciò significa utilizzo del valore normale e dunque delle stime OMI solo quale tassello di un ragionamento presuntivo legittimo e più ampio. Un'ulteriore osservazione va tuttavia posta per quel che concerne la natura del provvedimento che contiene i criteri per le valutazioni dell'OMI. Si tratta di un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e quindi in quanto tale non è fonte del diritto⁹: dunque questo ne conferma la natura di mero ed esclusivo ausilio nell'utilizzo di queste valutazioni tecniche.

Francesca Stradini
Università degli Studi di Urbino
fstradini@yahoo.it

⁹Sulla natura della circolare tra gli altri MICHELI G. A. - TREMONTI G., *Obbligazioni (dir. Trib.)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XXIX, Milano, 1979, p. 409; BERTOLISSI M., *Le circolari interpretative dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 1987, I, p. 435; FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, p. 3; DI PIETRO A., *Circolare, II) circolari in materia tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988; ID., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., Cedam, 1994, vol. I, tomo II, p. 620. In merito al contenuto e alla valenza esterna della circolare, secondo una parte della dottrina, proprio quando il suo contenuto è quello di interpretare la norma tributaria, i destinatari sono da ricercare non soltanto negli Uffici subordinati ma anche nel Concessionario della riscossione e nei contribuenti (SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'Amministrazione Finanziaria*, in *Studi in onore di Uckmar V.*, Padova, 1997, III, p. 1077). La circolare interpretativa nel caso in cui sia rigida determinerebbe un'autovincolatività per l'Amministrazione che l'ha emanata in relazione ai fatti già posti in essere (Contra da ultimo Cassazione, sez. trib., sentenza 9/01/2009 (udienza 21/10/2008) n. 237, laddove si sostiene che il contribuente non può giovare dell'affidamento posto su una circolare esplicativa successivamente caducata da un mutamento di indirizzo ermeneutica dell'Amministrazione emittente la quale è libera di conservare, correggere o modificare il proprio orientamento atteso il disconoscimento di atto a portata normativa alla circolare medesima). Per altri, invece, non è possibile attribuire alcuna valenza esterna e vincolatività a tale atto proprio perché affermare il contrario significherebbe violare l'indisponibilità e la legalità della pretesa impositiva.