

CIRCOLARE N. 18/E



Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

Roma, 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***

INDICE

1. PREMESSA	3
2. LE PRESUNZIONI INTRODOTTE DAL DECRETO-LEGGE 4 LUGLIO 2006, N. 223	3
3. LEGGE 7 LUGLIO 2009, N. 88 (“COMUNITARIA 2008”)	5
3.1. Modifiche normative.....	5
3.2. Effetti.....	6

1. Premessa

L'articolo 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 articoli 39, comma 1, lettera d) del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 54, terzo comma, del DPR 26 ottobre 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.

Al fine di garantire l'uniformità dell'attività degli uffici, con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito alla decorrenza delle predette modifiche ed ai relativi effetti.

2. Le presunzioni introdotte dal decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223

Com'è noto, l'articolo 35 del decreto-legge n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 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 del 1972, che disciplina la rettifica delle dichiarazioni annuali IVA, 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 del 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 ...”*.

L'articolo 1, comma 307, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007) ha successivamente 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 luglio 2007 (c.d. provvedimento “valori OMI”).

Infine, l'articolo 1, comma 265, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha delimitato l'ambito applicativo del citato decreto-legge n. 223 del 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”*.

3. La legge 7 luglio 2009, n. 88 (“Comunitaria 2008”)

3.1. Modifiche normative

L'articolo 24, commi 4, lettera f) e 5, della Legge Comunitaria 2008 ha modificato il terzo comma dell'articolo 54 del DPR n. 633 del 1972 e la lettera d) del primo comma dell'articolo 39 del DPR n. 600 del 1973, eliminando le disposizioni introdotte dal decreto-legge n. 223 del 2006.

L'intervento operato dal legislatore in sede di approvazione della Legge Comunitaria 2008 si è reso necessario, per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, a seguito dell'invio da parte della Commissione europea di un parere motivato (procedura di infrazione n. 2007/4575) con il quale la stessa aveva sollevato eccezioni di compatibilità della predetta disposizione con l'ordinamento comunitario.

In particolare, la Commissione ha ritenuto la citata disposizione dell'articolo 54 del DPR n. 633 del 1972 contrastante con la regola sancita dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006; ai sensi dell'articolo 73 della direttiva, infatti, la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto *“comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni”*.

3.2. Effetti

Con l'abrogazione delle disposizioni introdotte agli articoli 54, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 e 39, comma 1, lettera d) del DPR n. 600 del 1973 dal decreto-legge n. 223 del 2006, la Legge Comunitaria 2008 ha fatto venire 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.

Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore della predetta legge, per gli accertamenti relativi alle cessioni di beni immobili trovano applicazione le disposizioni di carattere "generale" di cui all'articolo 39, comma 1, lettera 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"*.

Con le norme abrogate dalla Legge Comunitaria 2008, il legislatore fiscale aveva introdotto una presunzione legale relativa, c.d. *juris tantum*, di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene.

Ciò premesso, occorre valutare se le modifiche introdotte agli articoli 54, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 e 39, comma 1, lettera d) del DPR n. 600 del 1973 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, si ritiene che l'abrogazione della presunzione legale relativa a suo tempo introdotta dal decreto-legge n. 223 del 2006, produca effetti anche con riferimento al periodo pregresso. Tanto si desume dalla circolare n. 11 del 16

febbraio 2007, paragrafo 12.4, con la quale è stato affermato che la norma introdotta dal decreto-legge n. 223 del 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’articolo 39, comma 1, lettera d), del DPR n. 600 e all’articolo 54, secondo comma, del DPR n. 633.

Gli uffici dovranno, pertanto, valutare, con riferimento alle controversie pendenti, se le motivazioni degli accertamenti impugnati 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 coltiveranno 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).

Nel riesaminare le controversie pendenti, quindi, gli uffici dovranno valorizzare la presenza di tali 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.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici locali.