

**Immobili e accertamenti.** La Finanziaria modifica ancora in senso restrittivo le regole sulle cessioni delle imprese

# Il valore normale scova l'evasore

## Più facile rettificare i corrispettivi inferiori alle quotazioni di mercato

Luca Miele

I provvedimenti degli ultimi mesi hanno potenziato i poteri di accertamento dell'agenzia delle Entrate in merito alle compravendite immobiliari, attribuendo maggiore rilevanza al valore normale dei beni rispetto al valore catastale. In concreto, dovrebbe ora essere più semplice per gli uffici finanziari rettificare i corrispettivi derivanti dalla cessione di immobili da parte di imprese se gli stessi sono inferiori al valore di mercato.

La novità, che costituisce una ulteriore misura di contra-

### LA STRETTA

Con i provvedimenti degli ultimi mesi sono stati potenziati i poteri di controllo dell'agenzia delle Entrate

### A TUTTO CAMPO

Gli interventi sono di ampio respiro e coinvolgono sia il settore delle imposte dirette sia quello delle indirette

sto all'evasione nel settore immobiliare, è contenuta nell'articolo 35 del decreto legge 223/2006, ma ha subito ulteriori modifiche ad opera della Finanziaria 2007.

L'intervento è di largo respiro in quanto interessa sia il settore delle imposte sui redditi sia quello dell'Iva; anche l'imposta di registro, tra l'altro, ha subito profonde modifiche relative al valore da dichiarare in caso di trasferimenti immobiliari.

Le recenti novità sollevano, però, qualche dubbio se analizzate nell'ottica delle disposizioni comunitarie in materia di Iva e della giurisprudenza; va, inoltre, sciolto il nodo della eventuale retroattività delle norme in questione.

L'aspetto che sicuramente

accomuna le diverse imposte è quello dei provvedimenti dell'agenzia delle Entrate che dovranno individuare periodicamente i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati (articolo 1, comma 307, legge 296/2006). Sarà, quindi, l'amministrazione finanziaria a fissare dei criteri e ciò dovrebbe contribuire a una maggiore trasparenza nei rapporti tra i singoli uffici e le imprese.

Vediamo ora in dettaglio le regole relative alle imposte dirette. In fase di controllo e accertamento, gli uffici finanziari talvolta procedono a rettifiche riguardanti la cessione di beni da parte di imprese a un corrispettivo inferiore al prezzo di mercato. È il caso, ad esempio, della vendita di immobili in cui non si occultava la cessione ma una parte del corrispettivo che viene incassata "in nero". In via ordinaria, quindi, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, rilevano i corrispettivi pattuiti tra le parti, senza considerare i valori correnti dei beni o servizi scambiati ma tali valori possono costituire un parametro per presumere la simulazione del corrispettivo dichiarato.

Gli organi competenti, in sede di controllo, potevano, quindi, riferirsi ad anomale sproporzioni tra corrispettivi e valori correnti, presumendo l'occultamento di una parte del corrispettivo. Questi accertamenti hanno dato spesso luogo a contenzioso con le imprese, anche perché non necessariamente la differenza tra prezzo pattuito e valore di mercato deriva da occultamento di ricavo.

In linea di massima, la giurisprudenza ha ritenuto che le stime del valore di mercato operate dall'Ute non possono da sole essere ritenute sufficienti per legittimare una rettifica (Cassazione 9949/2000) ma ha anche affermato che, in caso di accertamenti basati sulla presunzione di occultamento del corrispettivo in presenza di ingiustificate

sproporzioni tra corrispettivi pattuiti e valori correnti, va verificato, caso per caso, se le motivazioni degli uffici finanziari sono ragionevolmente persuasive (Cassazione 28 gennaio 2002, n. 1034 e 13 febbraio 1991, n. 1505). La giurisprudenza non è stata quindi di totale chiusura rispetto all'operato degli uffici.

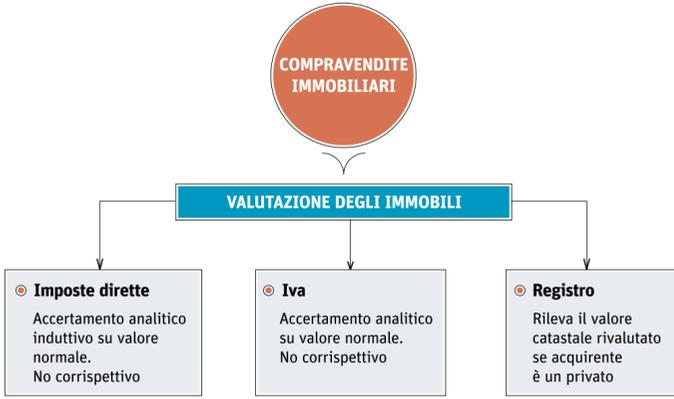
L'articolo 39, comma 1, lettera d), ultimo periodo, del Tuir dispone in merito al cosiddetto accertamento analitico-induttivo. Si tratta di accertamento analitico in quanto non rettificata la contabilità nel suo insieme ma individua specifici proventi non dichiarati o costi non deducibili, ma allo stesso tempo è un accertamento induttivo poiché utilizza presunzioni. In particolare, è stabilito che 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.

L'articolo 35, comma 3, del Dl 223/2006 interviene a modificare la norma suddetta inserendo, alla fine della lettera d), il seguente periodo: «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 si 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 Tuir».

In sostanza, il valore normale dovrebbe rappresentare, per le imposte dirette, una presunzione con i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'articolo 39 del Dpr 600/73. Solo il tempo dirà quale sarà l'orientamento della giurisprudenza sul punto.

La norma dovrebbe, comunque, consentire una maggiore "tranquillità" per gli uffici finanziari nell'espletamento della ordinaria attività di accertamento.

### Le valutazioni del Fisco



### La difesa dei contribuenti

**Il prezzo reale corrisponde al valore specifico, ma è inferiore al valore alla media del mercato**

- La differenza deriva da peculiarità del fabbricato (finiture, problemi legati a viabilità, vicinanza con fabbriche, strade o strutture rumorose, eccetera) che ne deprimono il valore rispetto alla media. Per opporsi all'accertamento del Fisco, è opportuno predisporre documenti ed eventualmente perizie che attestino l'esistenza di tali problematiche
- La differenza può altresì derivare dal fatto che l'immobile è in edilizia convenzionata: il valore normale in questo caso non può che coincidere con il prezzo imposto dalla conversione

**Il prezzo reale è inferiore anche al valore specifico dell'immobile**

- La differenza deriva da politiche dell'impresa che accetta di vendere ad un prezzo inferiore al mercato (ad esempio, vendita a stock di numerosi fabbricati ad un unico acquirente, cessione dell'ultimo fabbricato rimasto in vendita, risparmi negli oneri di costruzione che vengono trasferiti agli acquirenti in termini di riduzioni di prezzi). È opportuno predisporre studi o relazioni da cui si evinca la economicità dell'impresa della vendita al di sotto del valore (risparmi di oneri finanziari, eccetera)
- La differenza deriva dal fatto che il prezzo è stato definito in un preliminare diversi anni prima del rogito. Occorre documentare che, all'epoca del contratto (possibilmente con data certa), il valore normale era in linea con il corrispettivo pattuito

### Riscatto da leasing immobiliare

- Il solo prezzo di riscatto ovviamente non è comparabile con il valore di mercato del bene, dato che il corrispettivo effettivamente pagato dall'acquirente, e regolarmente tassato, è comprensivo anche della sommatoria dei canoni

**Se acquista il cittadino.** Conquista spazio l'imposizione in base alle rendite catastali

# Registro in controtendenza

Angelo Busani

La disciplina "tradizionale" dell'imposta di registro per i trasferimenti immobiliari sancisce che il valore imponibile è rappresentato dal prezzo dichiarato (o dal valore del bene, se ritenuto maggiore del prezzo dagli uffici fiscali), fermo restando che l'azione di accertamento di valore degli uffici fiscali è paralizzata (con la possibilità peraltro del Fisco di contestare comunque l'eventuale occultazione del corrispettivo) dal fatto che il prezzo dichiarato fosse posizionato a un importo pari o superiore rispetto al prodotto ottenuto moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti.

### La prima deroga

Una prima importante deroga a questo principio è intervenuta

per effetto dell'articolo 1, comma 497, legge 266/2005 (la Finanziaria per il 2006), recante la disciplina del cosiddetto "prezzo-valore": è stato infatti disposto che, in caso di contratto a titolo oneroso avente a oggetto il trasferimento di un'abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'acquirente può richiedere al notaio rogante che la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal prodotto che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti di aggiornamento, indipendentemente dal corrispettivo dichiarato nel contratto.

### IL PREZZO NON CONTA

Fattore influente se il venditore non è una persona fisica e non applica l'imposta sul valore aggiunto oppure opera in esenzione

Un'altra precisazione deve poi essere fatta quando si prende in considerazione l'articolo 35, comma 23-ter, del Dl 223/2006, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248: è stato infatti sancito che l'impedimento all'azione di accertamento di valore (qualora il valore o il corrispettivo dichiarato nel contratto non sia inferiore alla rendita catastale rivalutata) è rimasto applicabile ai soli contratti stipulati ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 266/2005, vale a dire ai soli contratti a titolo oneroso aventi ad

### I cambiamenti estivi

oggetto il trasferimento di una abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, nei quali l'acquirente richieda al notaio rogante l'applicazione del cosiddetto regime del "prezzo-valore".

In altri termini, il sistema di valutazione catastale, dall'estate scorsa in avanti, è stato limitato al solo ambito delle compravendite stipulate in base al principio del "prezzo-valore", mentre ogni altro tipo di compravendita è stato assoggettato al principio di libera valutabilità da parte degli uffici, senza che l'azione di accertamento di valore sia più paralizzata dai parametri catastali.

In questo panorama normativo è intervenuta anche la Finanziaria 2007, disponendo (comma 309) che il principio del cosiddetto "prezzo-valore" (in base al quale la tassazione si opera sulla rendita catastale rivalutata e non sul prezzo dichiarato) si può applicare, con il beneficio di una minor tassazione per gli acquirenti, a tutte le compravendite che si tassano con l'imposta di registro e che abbiano (chiunque sia il venditore) una persona fisica nel ruolo di parte acquirente, la quale tuttavia non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione.

**Il regime attuale**  
La novità della Finanziaria 2007 è dunque che si amplia l'ambito dell'applicabilità del "prezzo-valore" (e quindi della applicabilità della valutazione catastale): nella legislazione precedentemente vigente, come detto, il perimetro era rappresentato dalle compravendite che vedessero un soggetto privato (non agente come imprenditore, artista o professionista) sia nel ruolo di venditore che nel ruolo di acquirente.

Con la Finanziaria del 2007 è sufficiente, per applicare il "prezzo-valore", che si tratti di una compravendita soggetta a imposta di registro che veda quale acquirente una persona fisica che non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione. Pertanto, rispetto a prima, sono ora soggette a "prezzo-valore", e quindi a tassazione sulla base della valutazione catastale e non del prezzo dichiarato, tutte le compravendite con acquirente persona fisica e che abbiano quale parte venditrice:

- a) un soggetto non Iva e non persona fisica (si pensi a una società semplice, a una associazione, a una fondazione eccetera);
- b) un soggetto Iva che effettui una cessione in regime di Iva esente e quindi con l'applicazione dell'imposta di registro in modo proporzionale (si pensi alla cessione del costruttore dopo 4 anni dall'ulima operazione di lavori o alla cessione effettuata da un'impresa non costruttrice).

La disciplina "tradizionale" dell'imposta di registro per i trasferimenti immobiliari sancisce che il valore imponibile è rappresentato dal prezzo dichiarato (o dal valore del bene, se ritenuto maggiore del prezzo dagli uffici fiscali), fermo restando che l'azione di accertamento di valore degli uffici fiscali è paralizzata (con la possibilità peraltro del Fisco di contestare comunque l'eventuale occultazione del corrispettivo) dal fatto che il prezzo dichiarato fosse posizionato a un importo pari o superiore rispetto al prodotto ottenuto moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti.

Una prima importante deroga a questo principio è intervenuta per effetto dell'articolo 1, comma 497, legge 266/2005 (la Finanziaria per il 2006), recante la disciplina del cosiddetto "prezzo-valore": è stato infatti disposto che, in caso di contratto a titolo oneroso avente a oggetto il trasferimento di un'abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'acquirente può richiedere al notaio rogante che la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal prodotto che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti di aggiornamento, indipendentemente dal corrispettivo dichiarato nel contratto.

Un'altra precisazione deve poi essere fatta quando si prende in considerazione l'articolo 35, comma 23-ter, del Dl 223/2006, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248: è stato infatti sancito che l'impedimento all'azione di accertamento di valore (qualora il valore o il corrispettivo dichiarato nel contratto non sia inferiore alla rendita catastale rivalutata) è rimasto applicabile ai soli contratti stipulati ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 266/2005, vale a dire ai soli contratti a titolo oneroso aventi ad

oggetto il trasferimento di una abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, nei quali l'acquirente richieda al notaio rogante l'applicazione del cosiddetto regime del "prezzo-valore".

In altri termini, il sistema di valutazione catastale, dall'estate scorsa in avanti, è stato limitato al solo ambito delle compravendite stipulate in base al principio del "prezzo-valore", mentre ogni altro tipo di compravendita è stato assoggettato al principio di libera valutabilità da parte degli uffici, senza che l'azione di accertamento di valore sia più paralizzata dai parametri catastali.

In questo panorama normativo è intervenuta anche la Finanziaria 2007, disponendo (comma 309) che il principio del cosiddetto "prezzo-valore" (in base al quale la tassazione si opera sulla rendita catastale rivalutata e non sul prezzo dichiarato) si può applicare, con il beneficio di una minor tassazione per gli acquirenti, a tutte le compravendite che si tassano con l'imposta di registro e che abbiano (chiunque sia il venditore) una persona fisica nel ruolo di parte acquirente, la quale tuttavia non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione.

**Il regime attuale**  
La novità della Finanziaria 2007 è dunque che si amplia l'ambito dell'applicabilità del "prezzo-valore" (e quindi della applicabilità della valutazione catastale): nella legislazione precedentemente vigente, come detto, il perimetro era rappresentato dalle compravendite che vedessero un soggetto privato (non agente come imprenditore, artista o professionista) sia nel ruolo di venditore che nel ruolo di acquirente.

- a) un soggetto non Iva e non persona fisica (si pensi a una società semplice, a una associazione, a una fondazione eccetera);
- b) un soggetto Iva che effettui una cessione in regime di Iva esente e quindi con l'applicazione dell'imposta di registro in modo proporzionale (si pensi alla cessione del costruttore dopo 4 anni dall'ultima operazione di lavori o alla cessione effettuata da un'impresa non costruttrice).

La disciplina "tradizionale" dell'imposta di registro per i trasferimenti immobiliari sancisce che il valore imponibile è rappresentato dal prezzo dichiarato (o dal valore del bene, se ritenuto maggiore del prezzo dagli uffici fiscali), fermo restando che l'azione di accertamento di valore degli uffici fiscali è paralizzata (con la possibilità peraltro del Fisco di contestare comunque l'eventuale occultazione del corrispettivo) dal fatto che il prezzo dichiarato fosse posizionato a un importo pari o superiore rispetto al prodotto ottenuto moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti.

Una prima importante deroga a questo principio è intervenuta per effetto dell'articolo 1, comma 497, legge 266/2005 (la Finanziaria per il 2006), recante la disciplina del cosiddetto "prezzo-valore": è stato infatti disposto che, in caso di contratto a titolo oneroso avente a oggetto il trasferimento di un'abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'acquirente può richiedere al notaio rogante che la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal prodotto che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti di aggiornamento, indipendentemente dal corrispettivo dichiarato nel contratto.

Un'altra precisazione deve poi essere fatta quando si prende in considerazione l'articolo 35, comma 23-ter, del Dl 223/2006, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248: è stato infatti sancito che l'impedimento all'azione di accertamento di valore (qualora il valore o il corrispettivo dichiarato nel contratto non sia inferiore alla rendita catastale rivalutata) è rimasto applicabile ai soli contratti stipulati ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 266/2005, vale a dire ai soli contratti a titolo oneroso aventi ad

oggetto il trasferimento di una abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, nei quali l'acquirente richieda al notaio rogante l'applicazione del cosiddetto regime del "prezzo-valore".

In altri termini, il sistema di valutazione catastale, dall'estate scorsa in avanti, è stato limitato al solo ambito delle compravendite stipulate in base al principio del "prezzo-valore", mentre ogni altro tipo di compravendita è stato assoggettato al principio di libera valutabilità da parte degli uffici, senza che l'azione di accertamento di valore sia più paralizzata dai parametri catastali.

In questo panorama normativo è intervenuta anche la Finanziaria 2007, disponendo (comma 309) che il principio del cosiddetto "prezzo-valore" (in base al quale la tassazione si opera sulla rendita catastale rivalutata e non sul prezzo dichiarato) si può applicare, con il beneficio di una minor tassazione per gli acquirenti, a tutte le compravendite che si tassano con l'imposta di registro e che abbiano (chiunque sia il venditore) una persona fisica nel ruolo di parte acquirente, la quale tuttavia non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione.

**Il regime attuale**  
La novità della Finanziaria 2007 è dunque che si amplia l'ambito dell'applicabilità del "prezzo-valore" (e quindi della applicabilità della valutazione catastale): nella legislazione precedentemente vigente, come detto, il perimetro era rappresentato dalle compravendite che vedessero un soggetto privato (non agente come imprenditore, artista o professionista) sia nel ruolo di venditore che nel ruolo di acquirente.

- a) un soggetto non Iva e non persona fisica (si pensi a una società semplice, a una associazione, a una fondazione eccetera);
- b) un soggetto Iva che effettui una cessione in regime di Iva esente e quindi con l'applicazione dell'imposta di registro in modo proporzionale (si pensi alla cessione del costruttore dopo 4 anni dall'ultima operazione di lavori o alla cessione effettuata da un'impresa non costruttrice).

La disciplina "tradizionale" dell'imposta di registro per i trasferimenti immobiliari sancisce che il valore imponibile è rappresentato dal prezzo dichiarato (o dal valore del bene, se ritenuto maggiore del prezzo dagli uffici fiscali), fermo restando che l'azione di accertamento di valore degli uffici fiscali è paralizzata (con la possibilità peraltro del Fisco di contestare comunque l'eventuale occultazione del corrispettivo) dal fatto che il prezzo dichiarato fosse posizionato a un importo pari o superiore rispetto al prodotto ottenuto moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti.

Una prima importante deroga a questo principio è intervenuta per effetto dell'articolo 1, comma 497, legge 266/2005 (la Finanziaria per il 2006), recante la disciplina del cosiddetto "prezzo-valore": è stato infatti disposto che, in caso di contratto a titolo oneroso avente a oggetto il trasferimento di un'abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'acquirente può richiedere al notaio rogante che la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal prodotto che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti di aggiornamento, indipendentemente dal corrispettivo dichiarato nel contratto.

Un'altra precisazione deve poi essere fatta quando si prende in considerazione l'articolo 35, comma 23-ter, del Dl 223/2006, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248: è stato infatti sancito che l'impedimento all'azione di accertamento di valore (qualora il valore o il corrispettivo dichiarato nel contratto non sia inferiore alla rendita catastale rivalutata) è rimasto applicabile ai soli contratti stipulati ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 266/2005, vale a dire ai soli contratti a titolo oneroso aventi ad

oggetto il trasferimento di una abitazione tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione, nei quali l'acquirente richieda al notaio rogante l'applicazione del cosiddetto regime del "prezzo-valore".

In altri termini, il sistema di valutazione catastale, dall'estate scorsa in avanti, è stato limitato al solo ambito delle compravendite stipulate in base al principio del "prezzo-valore", mentre ogni altro tipo di compravendita è stato assoggettato al principio di libera valutabilità da parte degli uffici, senza che l'azione di accertamento di valore sia più paralizzata dai parametri catastali.

In questo panorama normativo è intervenuta anche la Finanziaria 2007, disponendo (comma 309) che il principio del cosiddetto "prezzo-valore" (in base al quale la tassazione si opera sulla rendita catastale rivalutata e non sul prezzo dichiarato) si può applicare, con il beneficio di una minor tassazione per gli acquirenti, a tutte le compravendite che si tassano con l'imposta di registro e che abbiano (chiunque sia il venditore) una persona fisica nel ruolo di parte acquirente, la quale tuttavia non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione.

**Il regime attuale**  
La novità della Finanziaria 2007 è dunque che si amplia l'ambito dell'applicabilità del "prezzo-valore" (e quindi della applicabilità della valutazione catastale): nella legislazione precedentemente vigente, come detto, il perimetro era rappresentato dalle compravendite che vedessero un soggetto privato (non agente come imprenditore, artista o professionista) sia nel ruolo di venditore che nel ruolo di acquirente.

- a) un soggetto non Iva e non persona fisica (si pensi a una società semplice, a una associazione, a una fondazione eccetera);
- b) un soggetto Iva che effettui una cessione in regime di Iva esente e quindi con l'applicazione dell'imposta di registro in modo proporzionale (si pensi alla cessione del costruttore dopo 4 anni dall'ultima operazione di lavori o alla cessione effettuata da un'impresa non costruttrice).

Tutela per le parti

# La tassazione è subordinata alle direttive Iva

Raffaele Rizzardi

La possibilità di rettificare i corrispettivi fatturati nel settore immobiliare da parte dell'amministrazione finanziaria aveva formato oggetto nel 1995 di una specifica disposizione contenuta nel decreto legge 41 del 23 febbraio di tale anno, più precisamente nell'articolo 15.

La norma aveva una rubrica di tipo sostanziale — «applicazione dell'imposta (sul valore aggiunto ndr) sui corrispettivi delle cessioni di fabbricati» — ma nella parte dispositiva si limitava a precludere la possibilità di accertamento nel caso in cui i corrispettivi fatturati fossero almeno pari al valore catastale di tutti gli immobili con attribuzione di rendita a vano o metro quadro, cioè gli immobili dei gruppi catastali A, B e C. Restava impregiudicato il potere di accertamento nel caso in cui l'amministrazione finanziaria avesse reperito atti o documenti da cui risultasse un corrispettivo di maggior ammontare, ad esempio un contratto preliminare con un prezzo pattuito in misura più elevata rispetto al rogito e alla connessa fatturazione.

Questa disposizione rientrava nella casistica di *safe harbours*, cioè dei porti sicuri, sistema limitativo dei poteri di accertamento abbastanza diffuso anche all'estero, quando si preferisce acquisire un'imposta prossima a quella teoricamente dovuta, anche se non del tutto esatta.

La norma del 1995 presentava poi un aspetto singolare di mancata conoscenza delle più elementari regole della contabilità e del bilancio, in quanto ipotizzava che la rendita catastale al momento della stipula dell'atto non fosse quella definitiva, con la conseguente richiesta ex articolo 12 del Dl 70 del 1988. Entro dieci giorni dal ricevimento del certificato catastale, con la rendita definitiva, il venditore avrebbe dovuto emettere la fattura per l'importo eccedente quanto già fatturato.

### L'esempio

Per fare un esempio, le parti avevano pattuito un corrispettivo di 1.000, indicando nel rogito solo 700, cui corrispondeva un introito nella contabilità del venditore di 700 più Iva. Dopo sei mesi arriva il certificato catastale che indica un valore definitivo di 820: in quel momento il venditore doveva emettere la fattura per la differenza di 120, più Iva. Ma come poteva essere emessa e contabilizzata questa seconda fattura, con il rogito già fatto e i 300 non fatturati già fatti debitamente sparire dalla circolazione?

L'eliminazione di questa norma da parte del decreto legge 223 può essere quindi valutata in senso positivo per la chiarezza della rappresentazione contabile, peraltro con i problemi connessi al passato, che forma oggetto di altro specifico commento in questa pagina.

### La nuova disposizione

La norma che attribuisce ora rilevanza, in sede di accerta-

mento, al valore normale è stata collocata nell'articolo 54 del Dpr 633/72, peraltro sbagliando il comma in cui doveva essere inserita.

Mettendo a raffronto l'analoga norma delle imposte dirette (a quando una normativa unica per l'accertamento, visto che ormai da anni funzionano gli uffici delle Entrate?), nonché la costruzione della norma Iva sull'accertamento, osserviamo che la nuova disposizione, anziché nel secondo comma dell'articolo 54, che tratta delle presunzioni gravi, precise e concordanti, è ora l'ultimo periodo del terzo comma, con la singolare affermazione che la presunzione data dal valore normale delle cessioni immobiliari è un elemento certo, diretto e non presuntivo.

### Norme sovraordinate

Parlando di imposta sul valore aggiunto occorre fare sempre riferimento alla disposizione sovraordinata, la direttiva comunitaria, con particolare riguardo alla cosiddetta direttiva anti-elusione, cioè la 2006/69/Ce del 24 luglio 2006, confluita nel "Testo unico" della direttiva 2006/112/Ce del 28

### LA CORTE UE VIGILA

Se la pratica potesse ad applicare il prelievo su una cifra superiore a quella vera la norma verrebbe bocciata

novembre 2006, alla quale faremo riferimento per le citazioni degli articoli.

Il valore normale costituisce base imponibile per l'applicazione dell'Iva solo in pochi casi: — autoconsumo di servizi (articolo 77);

— cessione di beni o prestazioni di servizi, alla doppia condizione che i destinatari siano soggetti con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici con il cedente o prestatore, e che il compratore o il venditore si trovino in situazioni di pro-rata o di altre limitazioni della detrazione, che possano essere alterate da un corrispettivo anomalo (articolo 80, derivato dalla direttiva dello scorso mese di agosto); — utilizzo dell'oro da investimento per produrre oggetti preziosi (articolo 82).

Alla luce delle direttive comunitarie, la rispondenza della nuova normativa italiana è di tutta evidenza: se il valore normale degli immobili sarà un mero strumento di accertamento del corrispettivo effettivamente pattuito tra le parti, la disposizione è del tutto valida, mentre se la concreta applicazione — e in particolare la limitazione al diritto di difesa del venditore — portasse ad applicare l'imposta su un corrispettivo superiore a quello vero e reale, la Corte di giustizia europea metterebbe sicuramente la parola fine a questa innovazione.

**In attesa delle Entrate.** Le conseguenze possibili

# Il rebus della decorrenza incerta

Luca Gaiani

Ancora irrisolti i dubbi sulla decorrenza delle nuove possibilità di rettifica dei rogiti immobiliari basate sul valore normale. Secondo un consolidato orientamento delle Entrate, le modifiche alle norme di accertamento, in quanto di natura procedimentale, hanno efficacia anche per il passato.

È assai dubbio, però, che tale interpretazione possa essere sostenuta anche con riguardo alle norme introdotte dalla manovra d'estate 2006 per le cessioni di immobili, soprattutto se il (solo) valore normale verrà considerato dal Fisco elemento sufficiente per rettificare la dichiarazione, finendo di fatto per de-

terminare l'imponibile di tali compravendite.

### La quantificazione

La quantificazione della base imponibile delle operazioni realizzate dalle imprese, comprese quelle relative a beni immobili, è costituita, ai fini sia dell'Iva che delle imposte sul reddito, dal corrispettivo pattuito dalle parti (si veda l'articolo 13 del Dpr 633/72 e l'articolo 85 del Tuir). Il principio viene derogato solamente per gli atti traslativi a titolo gratuito (autoconsumo) e per quelli (permuta e conferimento) aventi un corrispettivo diverso dal denaro, per i quali i ricavi (imposte sui redditi) e l'imponibile Iva si determinano in base al valore normale dei beni ceduti o

dei servizi prestati.

Nel Tuir, un'ulteriore deroga al corrispettivo, che peraltro non si estende all'Iva (almeno fino a quando non verrà recepita la Direttiva 2006/69/Ce), riguarda le operazioni intercorse con imprese controllanti, controllate o consociate, residenti all'estero, che vengono quantificate, se deriva un aumento del reddito imponibile, al valore normale. Lo stesso per la cessione del

### LA NATURA SOSTANZIALE

Il carattere non meramente procedimentale delle disposizioni dovrebbe impedire l'applicazione retroattiva

contratto di leasing, che, in base all'articolo 88 del Tuir, genera una sopravvenienza attiva pari al valore normale del bene (da assumere al netto dei dell'importo attualizzato dei canoni residui e del prezzo di riscatto).

Anche per le compravendite immobiliari delle imprese, le norme sostanziali tuttora stabiliscono la esclusiva rilevanza del prezzo, sicché il contribuente dovrà liquidare Iva e imposte sul reddito sempre sul corrispettivo reale, pur se esso risulta inferiore al valore.

In sede di accertamento, però, la dimostrata esistenza di un valore normale superiore al prezzo costituisce "prova" di infedeltà del corrispettivo dichiarato nella dichiarazione (e dunque dell'es-

stenza di un provento occultato) e consente dunque la rettifica degli imponibili da parte dell'ufficio, rettificata che, stando alle indicazioni della circolare 28/E/2006, non richiederebbe ulteriori elementi, restando a carico del contribuente l'onere di dimostrare il contrario.

### Il passato

In attesa di conoscere i criteri che le Entrate stabiliranno (come previsto dalla legge 296/2006) per la determinazione del valore normale, i contribuenti dovranno, nei casi in cui il prezzo pattuito risulti (veramente) inferiore al valore di mercato dell'immobile ceduto, predisporre la documentazione da fornire all'ufficio per contrastare l'accertamento che, quasi certamente, essi subiranno.

Le novità in materia di accertamento sulle compravendite immobiliari, previste dal Dl

223/2006, che consentono al Fisco di derogare integralmente dai criteri previsti per la determinazione della base imponibile e del reddito, modificano, anche se solo in sede di accertamento, le regole sostanziali per l'imposizione sulle cessioni di immobili; ciò dovrebbe impedire di considerare le norme introdotte nell'estate 2006 come aventi natura esclusivamente procedimentale.

Conseguentemente, si dovrebbe ritenere che gli accertamenti immobiliari in base al valore normale possano effettuarsi soltanto con riguardo ad atti stipulati dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto e non anche per operazioni effettuate in passato, come invece sostenuto dalle Entrate per altre disposizioni in materia di accertamento (circolare 32/E/2006 in materia di rettifiche basate sui prelievi dei professionisti).

### La normativa

Le direttive comunitarie di riferimento