

## Accertamento

I RAPPORTI CON IL CONTRIBUENTE

# L'imposta di registro «vuole» il rispetto del valore di mercato

Se alla vendita di immobili si applica l'Iva conta invece il corrispettivo pattuito

Angelo Busani

Fisco e compravendita di immobili: sotto la lente finisce il prezzo del bene oggetto di cessione. È rilevante il fatto che il prezzo dichiarato sia (o non sia) in linea con il suo valore di mercato? In particolare, gli uffici fiscali possono contestare che il prezzo dichiarato sia inferiore al valore di mercato?

La risposta cambia se alla compravendita è applicabile l'imposta di registro oppure l'imposta sul valore aggiunto.

Nel primo caso, se il valore di mercato è più elevato del prezzo dichiarato, l'ufficio può disconoscere la pretesa del contribuente di calcolare l'imposta di registro sul prezzo dichiarato e calcolarla, invece, sul valore di mercato del bene oggetto di trasferimento (articoli 51 e 52, Dpr 131/1986); inoltre, se il prezzo dichiarato è inferiore al valore di mercato del bene, ridotto di un quarto, l'ufficio può anche irrogare una sanzione che, salva l'applicazione del "ravvedimento" e della "definizione agevolata", va dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta dovuta (articolo 71, comma 1, Dpr 131/1986).

Fa eccezione il caso nel quale sia possibile applicare il principio del cosiddetto "prezzo-valore" (articolo 1, comma 497, legge 266/2005); in questa ipotesi, infatti, si prescinde sia dal prezzo pattuito sia dal valore corrente del bene, perché la base imponibile è rappresentata dalla rendita catastale moltiplicata per il coefficiente 15,5 (se l'acquirente ha i requisiti per l'agevolazione "prima casa") o per il coefficiente 126. I presupposti per applicare il "prezzo-valore" sono i seguenti:

a) l'acquirente è una persona fisica;

b) l'acquirente non agisce nell'esercizio di impresa o professione;

c) la cessione è a titolo oneroso;

d) il contratto ha a oggetto immobili a uso abitativo e relative pertinenze;

e) si tratta di un contratto redatto da un notaio, ove è dichiarato l'intero prezzo pattuito ed è richiesta l'applicazione della tassazione con il principio del "prezzo-valore".

Quando invece alla cessione si deve applicare l'Iva, la base imponibile è rappresentata dal corrispettivo pattuito (articolo 13, comma 1, Dpr 633/1972). Sempre in base al corrispettivo pattuito, inoltre, l'impresa cedente determina i propri componenti positivi di reddito (siano essi ricavi o plusvalenze).

### Le indicazioni

#### Le linee della circolare 18/E

■ Gli uffici dovranno 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 del giudizio.

■ Gli uffici coltiveranno il contenzioso qualora, in sede di controllo, l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta, oltre che dal mero scostamento dello stesso rispetto al prezzo mediamente praticato per immobili della stessa specie o similari, anche da ulteriori elementi presuntivi idonei al fine di integrare la prova della pretesa.

Perciò, nel caso dell'imposta di registro, dall'attività di accertamento del fisco può emergere una maggiore imposta da versare per il solo fatto che l'amministrazione dimostri che il valore del bene ceduto è superiore al prezzo dichiarato. Invece, nel caso dell'accertamento ai fini dell'Iva o delle imposte sui redditi, la maggiore imposta può essere pretesa solamente se dall'attività dell'ufficio si ricava la dimostrazione che una parte del corrispettivo è stata occultata.

Questa dimostrazione può essere fornita dall'ufficio accertatore con due diverse modalità:

a) provando la corresponsione del "nero" da parte dell'acquirente a favore del venditore (ad esempio, mediante indagini bancarie oppure con il ritrovamento di una contabilità "parallela", a latere di quella "ufficiale", o con il ritrovamento di contratti o quietanze che palesano la corresponsione di un prezzo maggiore rispetto a quello dichiarato, eccetera);

b) mediante la prospettazione di presunzioni «gravi, precise e concordanti» (articolo 54, comma 2, Dpr 633/1972; pe articolo 39, comma 1, lettera d) Dpr 600/1973).

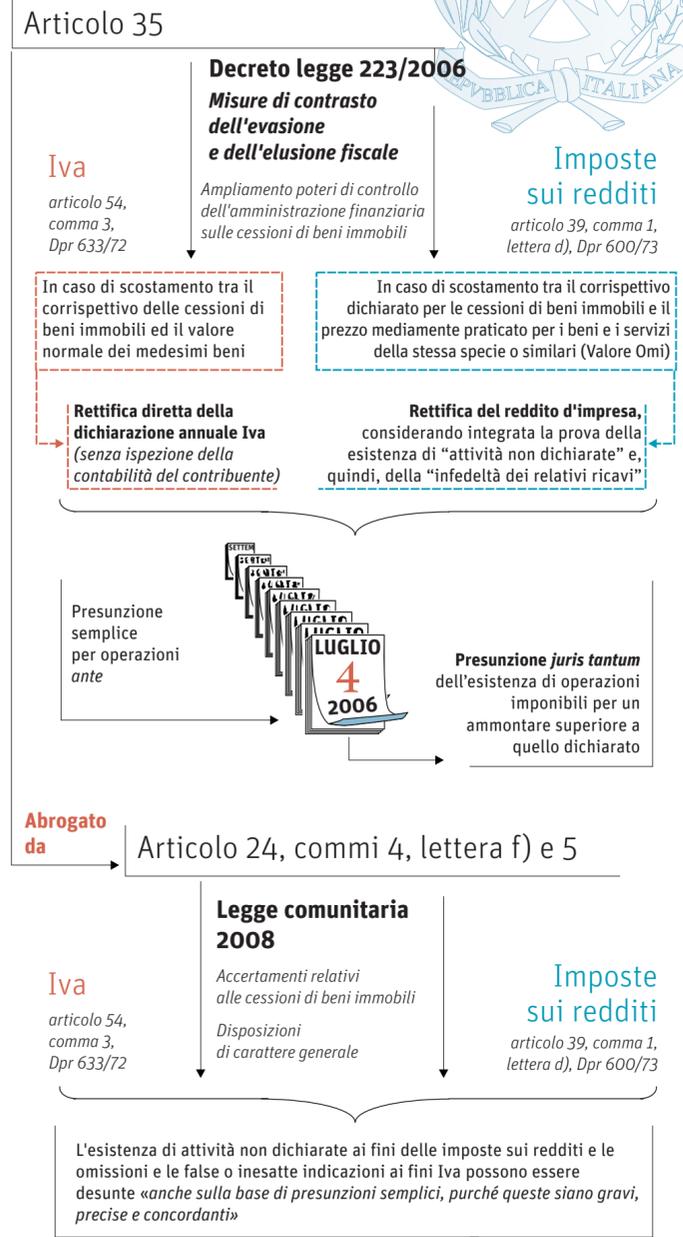
La presunzione è un sistema di prova che si basa su un ragionamento induttivo, risalendo logicamente da un dato di fatto per giungere alla dimostrazione voluta: quindi, si dimostra un fatto ignoto partendo da un fatto noto. Non basta, però, una presunzione "semplice", e cioè una massima di esperienza, ma occorre che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza (gravità), che i fatti noti da cui il ragionamento parte non siano vaghi e generici (precisione) e che la dimostrazione avvenga sulla base di una pluralità di fatti convergenti (concordanza).

L'eccezione. Se ricorrono diversi presupposti si può applicare il principio del prezzo-valore

L'onere. Spetta al contribuente provare anche la congruità dei costi

### L'evoluzione

I provvedimenti che si sono susseguiti in materia di accertamento relativo alle cessioni di beni immobili



### Caso per caso. I comportamenti

## Antieconomicità da valutare su base complessiva

Gianfranco Ferranti  
Luca Miele

La valutazione della congruità del prezzo fissato fra le parti può riguardare le transazioni immobiliari ma anche tutte le operazioni di impresa. La giurisprudenza di legittimità non ha finora approfondito l'esame dei presupposti in presenza dei quali può essere contestata l'antieconomicità dei comportamenti dei contribuenti e la non inerenzia "quantitativa" dei componenti reddituali. È verosimile che su tali questioni, e sulle modalità di determinazione del valore di mercato, si svilupperà il futuro contenzioso in merito.

Appare necessario che il comportamento del contribuente sia valutato considerando la complessiva situazione contrattuale e aziendale, perché una operazione che, isolatamente considerata, può apparire antieconomica potrebbe risultare pienamente conforme ai canoni dell'economia se inquadrata alla luce della complessiva strategia imprenditoriale. Si pensi, ad esempio, ai casi, menzionati dall'Assonime nella circolare 16 del 2009, in cui, in presenza di franchising, l'impresa produttrice dia in uso dei locali ai venditori a condizioni più favorevoli di quelle di mercato per incentivare la diffusione di prodotti caratterizzati da un determinato marchio, o a quelli in cui l'impresa concede in comodato gratuito i macchinari con i quali il comodatario deve svolgere lavori a favore della stessa impresa comodante, o alle vendite sottocosto per motivi di penetrazione del mercato. Altri casi potrebbero essere quelli della vendita in blocco di merci fuori moda, dell'esigenza di smobilizzare l'azienda in tempi brevi per far fronte a oggettive e documentabili difficoltà finanziarie, eccetera.

Si ritiene fondamentale che il sindacato della inerenzia "quantitativa" dei componenti reddituali sia esercitato solo in presenza di situazioni di arbitraggio fiscale, in cui si verifica un risparmio di imposta in conseguenza, ad esempio, di differenze di aliquote o delle modalità di tassazione tra chi sostiene il costo e chi consegue il componente positivo o della presenza di perdite pregresse o di un diverso criterio di imputazione temporale.

Tale principio è stato affermato dalla Cassazione, con riguardando alla regola del transfer pricing per i rapporti internazionali infragruppo, in alcune sentenze (2203 del 13 ottobre 2006 e 11226 del 16 maggio 2007), le quali precisano che le Entrate devono accertare se le operazioni siano finalizzate a sottrarre a tassazione reddito in Italia a favore di paesi esteri con regime impositivo inferiore. La necessità di un arbitraggio dovrebbe, a maggior ragione, sussistere nelle ipotesi in esame, non regolamentate a livello normativo.

Si dovrebbero, inoltre, evitare duplicazioni impositive. A seguito della rettifica dei corrispettivi su una parte contraente dovrebbe, quindi, essere riconosciuto un corrispondente aggiustamento nei riguardi dell'altra parte, anch'essa residente in Italia.

La valutazione della congruità del prezzo fissato fra le parti può riguardare le transazioni immobiliari ma anche tutte le operazioni di impresa. La giurisprudenza di legittimità non ha finora approfondito l'esame dei presupposti in presenza dei quali può essere contestata l'antieconomicità dei comportamenti dei contribuenti e la non inerenzia "quantitativa" dei componenti reddituali. È verosimile che su tali questioni, e sulle modalità di determinazione del valore di mercato, si svilupperà il futuro contenzioso in merito.

### LA CONDIZIONE

Il sindacato dell'inerenzia quantitativa dei componenti reddituali andrebbe esercitato solo in situazioni di arbitraggio fiscale

do alla regola del transfer pricing per i rapporti internazionali infragruppo, in alcune sentenze (2203 del 13 ottobre 2006 e 11226 del 16 maggio 2007), le quali precisano che le Entrate devono accertare se le operazioni siano finalizzate a sottrarre a tassazione reddito in Italia a favore di paesi esteri con regime impositivo inferiore. La necessità di un arbitraggio dovrebbe, a maggior ragione, sussistere nelle ipotesi in esame, non regolamentate a livello normativo.

Si dovrebbero, inoltre, evitare duplicazioni impositive. A seguito della rettifica dei corrispettivi su una parte contraente dovrebbe, quindi, essere riconosciuto un corrispondente aggiustamento nei riguardi dell'altra parte, anch'essa residente in Italia.

### Cassazione. Le recenti sentenze

## L'assenza di vizi non è sufficiente

Valeria Russo

L'amministrazione finanziaria ha il potere, in sede di accertamento, di valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche relativi a transazioni immobiliari, e di rettificare queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. Questo è il principio affermato nelle recenti sentenze della Cassazione da 4554 a 4559 del 25 febbraio 2010.

Pertanto, l'onere della prova dell'inerenzia dei costi gravante sul contribuente, in presenza di argomentata contestazione, ha ad oggetto anche la congruità di quei costi. Ciò in quanto, secondo un orientamento consolidato nella giurisprudenza di ultima istanza, «nell'accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenzia e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe al contribuente» (Cassazione 11514/01, 11240/02, 4345/03).

Negli accertamenti che hanno formato oggetto delle sentenze citate era stata contestata l'inerenzia delle spese di commissione sostenute per l'attività di intermediazione svolta da una società con sede in una località con regime fiscale privilegiato, diretta a promuovere l'acquisizione di appalti e com-

messe «mediante dazioni illecite di denaro a terzi insidier nelle strutture dei committenti».

Al riguardo la Suprema corte ha affermato che «non è determinante né decisiva in sé l'ipotesi di destinazione illecita delle risorse costituenti il costo dichiarato dalla società contribuente, ma la contestata sproporzione delle somme erogate rispetto ad una mera attività di consulenza, e la mancata prova da parte della contribuente, in presenza di un siffatto rilievo, della loro adeguatezza, vale a dire del carattere eco-

### LA CONSEGUENZA

Agli uffici è consentito negare la deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa

nomico delle attività svolte». In realtà, si ritiene che il comportamento antieconomico posto in essere dal contribuente possa dare luogo alle presunzioni gravi, precise e concordanti che consentono l'effettuazione dell'accertamento con il metodo analitico-induttivo in base all'articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr 600 del 1973, soltanto qualora ricorrano altre circostanze o argomentazioni probatorie, che consentano di considerare che il corrispettivo della transazione sia stato diverso da quello contabilizzato e dichiarato.

### La circolare 18/E. Necessari altri elementi

## Per l'infedeltà non basta lo scostamento del prezzo

L'agenzia delle Entrate ha affermato, nella circolare 18/E del 2010, che, per contestare l'infedeltà del corrispettivo delle transazioni immobiliari, occorre, oltre allo scostamento dello stesso rispetto al prezzo mediamente praticato sul mercato, che ricorrano ulteriori elementi presuntivi idonei a integrare la prova della pretesa.

Una precisazione rilevante anche per chiarire l'ambito applicativo del principio affermato, con giurisprudenza ormai costante, dalla Cassazione e recepito dalle Entrate (si veda la nota dell'8 aprile 2008, n. 2008/55440, della direzione centrale Accertamento), in base al quale l'amministrazione finanziaria può sindacare la congruità dei componenti reddituali rispetto ai prezzi di mercato in presenza di comportamenti antieconomici dei contribuenti. Tale sindacato può riguardare, ad esempio, oltre alle transazioni immobiliari, la rilevanza, ai fini delle imposte sui redditi, del maggior valore definito ai fini dell'imposta di registro in caso di cessione d'azienda o la deducibilità dei costi sostenuti per servizi forniti da altre società del gruppo, delle perdite relative a crediti ceduti pro-soluto, dei compensi attribuiti dalla società agli amministratori, delle spese di pubblicità e altro.

La Cassazione ha affermato, in numerose sentenze, che rientrano nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione dell'inerenzia "quantitativa" dei costi esposti in bilancio all'atti-

o ai beni dell'impresa da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, senza che tale giudizio incida sulle scelte dell'imprenditore ed anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili. Ciò in base al principio di economicità dell'azione imprenditoriale, secondo il quale le operazioni commerciali vengono effettuate in base al canone della convenienza e tenendo, quindi, conto delle condizioni del mercato.

### FATTORI DA CONSIDERARE

Possono assumere rilevanza, tra gli altri, il valore del mutuo e le cifre che emergono da atti precedenti

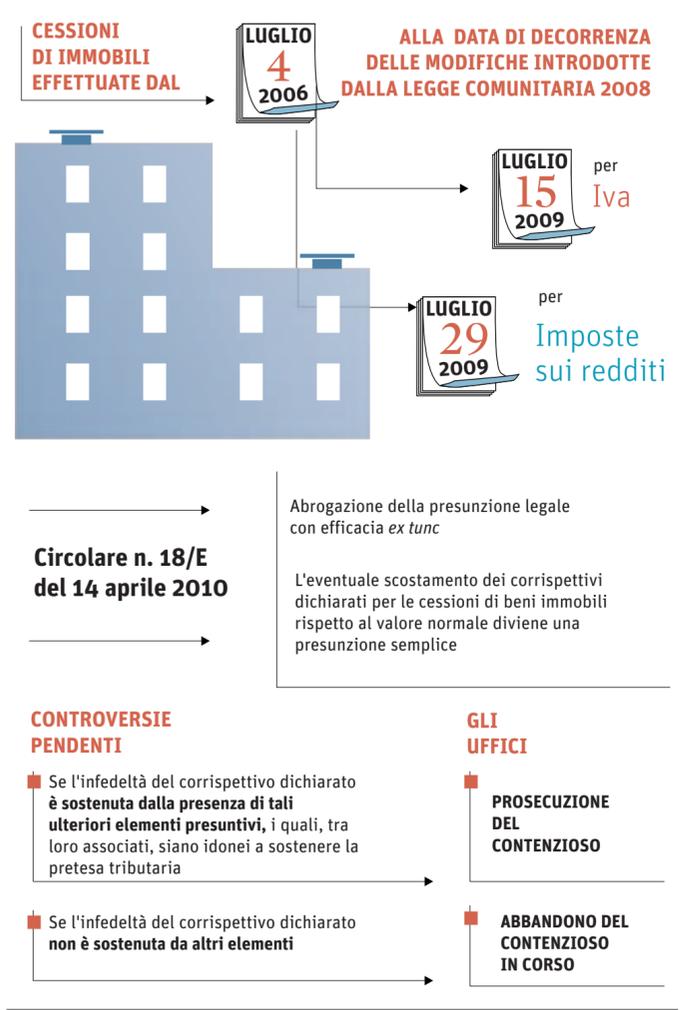
Si ritiene che il criterio del valore normale non possa costituire uno strumento generale di controllo dei corrispettivi, ma che il comportamento antieconomico posto in essere dal contribuente possa dare luogo, unitamente ad altre circostanze o argomentazioni probatorie, alle presunzioni gravi, precise e concordanti che consentono l'effettuazione dell'accertamento con il metodo analitico-induttivo all'articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr 600/73.

Un'impostazione interpretativa ora confermata dalle Entrate con la circolare 18/E del 2010, nella quale è stato affermato che l'infedeltà del corrispettivo dichia-

rato deve essere sostenuta anche da ulteriori elementi presuntivi idonei a integrare la prova della pretesa (si veda la scheda in alto). La circolare indica, 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». Inoltre, nel riesaminare le controversie pendenti, «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, anche, delle ragioni rappresentate dal contribuente».

È stata, inoltre, richiamata la necessità di tenere conto delle risultanze del contraddittorio con il contribuente, già affermata, con valenza generale, dalla Cassazione a sezioni unite con le sentenze depositate il 18 dicembre 2009, sulla valenza probatoria degli studi di settore, e ribadita dall'Agenzia nella circolare 19/E del 14 aprile 2010. Risultato, quindi, fondamentale, per il contribuente, la partecipazione al contraddittorio per esporre le proprie ragioni e, per l'ufficio, motivare perché ha ritenuto non convincenti le argomentazioni sottopostegli.

G. Fe.



© RIPRODUZIONE RISERVATA