

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

Allegato 2

Oggetto: Cessioni immobiliari - Accertamento in base al "valore normale" – Osservazioni difensive

Tenuto conto dell'abrogazione delle norme che consentivano l'accertamento sulle compravendite immobiliari in base al "valore normale" (quotazioni OMI) dei fabbricati ceduti, si forniscono le seguenti osservazioni difensive, a supporto delle imprese interessate ad ottenere, in via di autotutela o in sede di contenzioso ancora in corso, l'annullamento dei relativi atti d'accertamento.

Le osservazioni difensive prendono in considerazione anche ipotesi di avvisi d'accertamento aventi ad oggetto compravendite effettuate precedentemente al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. 223/2006, convertito con modifiche nella legge 248/2006, che ha introdotto le norme in materia di accertamento basato sul "valore normale" degli immobili trasferiti), per le quali sia stato rettificato il relativo corrispettivo dichiarato in base alla mera applicazione delle quotazioni OMI, in palese violazione dell'art.1, comma 265, della legge 244/2007.

In particolare, si tratta complessivamente delle seguenti argomentazioni:

1. *Sopraggiunta abrogazione delle norme che legittimano l'accertamento sulle compravendite immobiliari in base al "valore normale"*

L'art.24¹, commi 4, lett.f), e 5, della legge 7 luglio 2009, n.88 (legge Comunitaria 2008), pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* n.161 del 14 luglio 2009 (S.O. n.110/L), nel riscrivere le norme che regolano l'accertamento ai fini IVA e delle imposte sul reddito (rispettivamente, art.54, comma 3, del D.P.R. 633/1972 e art.39, comma 1, lett. d, del D.P.R. 600/1973, così come modificate dall'art.35, commi 2-3, del D.L. 223/2008, convertito, con modifiche, dalla legge 248/2006) ha **eliminato** qualsiasi riferimento al "**valore normale**" quale strumento d'accertamento automatico sulle compravendite immobiliari.

L'abrogazione si è resa necessaria a seguito della formale denuncia presentata alla Commissione Europea, per far valere l'incompatibilità delle suddette disposizioni con l'art.73 della Direttiva Europea 28 novembre 2006 n.2006/112/CE (relativa al sistema comune dell'Imposta sul Valore Aggiunto), in base al quale la base imponibile IVA è costituita unicamente, salvo specifiche e circostanziate eccezioni, dal corrispettivo fatturato all'acquirente e non già da un valore prestabilito statisticamente, qual è quello stimato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia del Territorio (OMI).

La suddetta denuncia, ritenuta fondata dalla Commissione UE, ha portato all'avvio della procedura di infrazione dello Stato italiano, il quale, in adempimento a quanto rilevato dagli Organi istituzionali europei, ha così provveduto ad abrogare del tutto le norme che legittimavano l'accertamento automatico sulle compravendite immobiliari, in caso di semplice scostamento tra corrispettivo dichiarato in atto e valore risultante dalle quotazioni OMI.

¹ Rubricato "Adeguamento comunitario di disposizioni tributarie".

Con l'abrogazione delle suddette norme, pertanto, è stata "**sanata**", da parte dello Stato italiano, la **palese incompatibilità delle stesse con la normativa europea in materia di Imposta sul Valore Aggiunto**.

2. Efficacia retroattiva attribuibile alle suddette disposizioni abrogative

Circa l'efficacia delle citate modifiche normative, la legge Comunitaria prevede che, ai fini IVA, le stesse entrano in vigore dal 15 luglio 2009 (ossia dal giorno successivo a quello di pubblicazione in G.U. della medesima legge 88/2009²), mentre, per quanto concerne le imposte sul reddito, le norme sono efficaci dal 29 luglio 2009 (ovvero decorsi 15 giorni dalla pubblicazione in G.U. della stessa legge³).

Tuttavia, si ritiene che alle suddette **disposizioni**, di cui all'**art.24**, commi 4, lett.f), e 5, **della legge 88/2009**, debba attribuirsi la qualifica di **norme di natura procedimentale** e, come tali, **applicabili anche per i pregressi periodi d'imposta ancora accertabili**.

Ciò in analogia a quanto precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria in occasione dell'introduzione, ad opera del citato art.35, commi 2-3, del D.L. 223/2008 (convertito, con modifiche, dalla legge 248/2006), delle norme sull'accertamento sulle compravendite immobiliari in base al "*valore normale*", alle quali è stata attribuita, in via interpretativa, natura procedimentale e, quindi, *«efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili»* (cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.11/E del 16 febbraio 2007, § 12.4).

Difatti, se tale valenza è stata attribuita alle disposizioni allora introdotte in materia di accertamento (ancorché, a livello normativo, la relativa decorrenza fosse stata fissata dal 4 luglio 2006⁴), la stessa qualifica (e quindi efficacia) deve ora essere conferita, per eguaglianza, anche alle relative norme abrogative.

Conseguentemente, si ritiene sussistano tutte le argomentazioni necessarie per far dichiarare decaduti gli atti di accertamento basati sul "*valore normale*", per sopravvenuta insussistenza di motivazioni.

3. Palese contrasto con le stesse norme che regolavano l'accertamento sulla base del "valore normale"

Anche a prescindere dalle considerazioni sopra esposte, l'accertamento avente ad oggetto compravendite effettuate precedentemente al 4 luglio 2006 e fondato unicamente sul mero scostamento tra corrispettivo dichiarato e quotazioni OMI, risulta, in ogni caso, in palese contrasto con le stesse disposizioni normative che regolavano la materia dell'accertamento sulla base del "*valore normale*" degli immobili ceduti.

L'art.1, comma 265, della legge 24 dicembre 2007, n.244 ha, infatti, espressamente stabilito che *«...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, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, valgono, agli effetti tributari, come presunzioni semplici»*.

² Cfr. Art. 24, comma 9, legge n.88/2009.

³ Si tratta dell'ordinario periodo di *vacatio legis*, previsto dall'art.73 della Costituzione.

⁴ Ossia dal giorno di entrata in vigore del decreto legge 223/2006, coincidente con la data della sua pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* (cfr. art.41 del medesimo D.L. 223/2006)

Ciò vale a sostenere che, per gli atti stipulati precedentemente al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del citato D.L. 223/2006), lo scostamento tra corrispettivo fatturato e valore desumibile dalle quotazioni OMI non poteva comunque giustificare di per sé alcuna rettifica automatica delle dichiarazioni dell'impresa cedente. Ai fini di un accertamento fiscale, infatti, tale scostamento doveva essere necessariamente accompagnato da ulteriori mezzi di prova, idonei a supportare l'effettiva sussistenza di un occultamento parziale di corrispettivo.

Infatti, come evidenziato anche in diverse pronunce giurisprudenziali di primo grado emesse in materia, gli atti d'accertamento possono scaturire anche da presunzioni, purché *"gravi, precise e concordanti"*; caratteristiche che, per le quotazioni OMI, *«sono 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»* (cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sez. I, Sentenza 16 maggio 2008, n.55 e, in senso conforme, anche Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, Sez. XVI, Sentenza 18 marzo 2008, n.8).

Pertanto, deve considerarsi **illegittimo**, ed in **palese contrasto con la norme di cui al citato art.1, comma 265, della legge 244/2007**, l'**accertamento** fondato sul **mero calcolo dello scostamento tra corrispettivo dichiarato ed il "valore normale"** delle unità immobiliari trasferite, desunto dall'asettica applicazione delle quotazioni OMI e dei coefficienti di merito stabiliti dal provvedimento ministeriale 27 luglio 2007, senza aggiungere a tale calcolo "statistico" alcun elemento *"grave, preciso e concordante"*.

Da aggiungere, inoltre, che l'utilizzo "asettico" delle quotazioni OMI nell'ambito di accertamenti fiscali, ossia l'applicazione delle stesse in modo avulso dal reale stato dell'immobile trasferito, è stato già condannato dai Giudici di primo grado.

In tal senso si è espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sez. I, la quale, con la recente Sentenza 28 gennaio 2009, n.32, ha affermato che *«essendo le stime OMI frutto di rilevazioni statistiche, va sottolineato come le stesse forniscano valori di larga massima per tipologia di fabbricato, zona,, e dunque la parte che ne fa uso debba, comunque, se vuole che le stesse assumano una concreta valenza processuale, opportunamente calarle nella realtà della fattispecie concreta in esame»*.

Alla luce di quanto complessivamente evidenziato, si ritiene, pertanto, che siano presenti tutti gli elementi validi per procedere all'annullamento dell'atto d'accertamento, mediante:

- a) presentazione, da parte della medesima società sottoposta a verifica, di istanza di autotutela all'Ufficio che ha emesso l'atto ritenuto illegittimo (ai sensi del D.M. 11 febbraio 1997, n.37)⁵;
- b) decisione, da parte degli Organi giurisdizionali competenti, di considerare l'atto decaduto per sopravvenuta insussistenza di motivazione.

⁵ L'istituto dell'autotutela, disciplinato dal citato D.M. 37/1997, consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria di intervenire, autonomamente o su istanza del contribuente, per annullare, revocare o sospendere gli effetti di un atto di propria emanazione, che appaia illegittimo o infondato.