

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 152-2006/T

I trasferimenti immobiliari tra corrispettivo contrattuale e valore normale dopo il D.L. 223/2006

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 17 novembre 2006

SOMMARIO

- 1. Le modifiche introdotte dal D.L. 223/2006;**
- 2. La portata del criterio normativo del "valore normale";**
- 3. Segue. L'interpretazione alla luce dei principi comunitari e costituzionali;**
- 4. La presunzione relativa fondata sul valore normale nell'ambito dell'accertamento contabile;**
- 5. La ripartizione dell'onere della prova ed il criterio del valore normale nella presunzione semplice;**
- 6. La ripartizione dell'onere della prova ed il criterio del valore normale nella presunzione legale introdotta dal D.L. 223/2006;**
 - 6.1. Le operazioni coinvolte;
 - 6.2. L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria: il valore normale;
 - 6.3. Segue. L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria: il valore normale nei trasferimenti finanziati da mutui fondiari o finanziamenti bancari;
 - 6.4. Segue. L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria: ulteriori precisazioni;
 - 6.5. L'onere probatorio a carico del contribuente;
- 7. L'entrata in vigore delle disposizioni relative alla presunzione legale**

1. Le modifiche introdotte dal D.L. 223/2006

Il recente D.L. n. 223 del 4/7/2006 (convertito, con modificazioni, in L. n. 248 del 4/8/2006) attribuisce un'ampia rilevanza al criterio del "valore normale" per le fattispecie di trasferimenti immobiliari, nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, l'art. 35, secondo e terzo comma, D.L. 223/06, modifica le di-

sposizioni recate dagli artt. 54, terzo comma, D.p.r. 633/1972 e 39, primo comma, D.p.r. 600/73, in tema di accertamento contabile, incidendo sui poteri di rettifica dell'Amministrazione finanziaria.

L'art. 54, terzo comma, d.p.r. 633/72, prevede ora che la prova concernente l'esistenza di maggiori operazioni imponibili Iva o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto a detrazione si "intende integrata", anche se l'esistenza di maggiori operazioni o le inesattezza sono "desunte sulla base del valore normale dei predetti beni", determinato ai sensi dell'art. 14 D.p.r. 633/72.

In modo analogo, il riformato art. 39, primo comma, lett. d), d.p.r. 600/73, dispone che la prova dell'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate si "intende integrata" anche se "l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale", determinato ai sensi dell'art. 9, terzo comma, Tuir.

Le disposizioni trovano applicazione con esclusivo riferimento ai trasferimenti immobiliari definiti, ai fini Iva, quali "cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze" (art. 54, terzo comma, d.p.r. 633/72) e, ai fini delle imposte sui redditi, quali "cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni" (art. 39, primo comma, lett. d), d.p.r. 600/73).

Per completare il quadro normativo, occorre ancora considerare due disposizioni recate dal D.l. 223/2006.

Il quarto comma dell'art. 35, D.l. 223/2006 abroga espressamente l'art. 15, D.l. 41/1995 ⁽¹⁾ il quale prevedeva che, in ambito Iva, non si procedesse a rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati (o classificabili) nei gruppi A, B, C se il corrispettivo veniva indicato in atto in misura non inferiore al valore catastale determinato ai sensi dell'art. 52, quarto comma, D.p.r. 131/1986, salvo che da atto o documento non emergesse un corrispettivo maggiore.

Il comma 23-*bis* dell'art. 35, D.l. 223/2006, dispone che, nelle ipotesi di trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva, finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini dell'applicazione dell'art. 54, terzo comma, ultimo periodo, D.p.r. 633/72, il "valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato".

2. La portata del criterio normativo del "valore normale"

Per affrontare i diversi problemi di ordine concettuale ed applicativo posti dalle illustrate modifiche normative, occorre preliminarmente risolvere la questione della natura che il criterio del valore normale assume nel contesto della riforma.

Ci si chiede, in altri termini, se, alla luce dei “nuovi” artt. 54 D.p.r. 633/72 e 39, D.p.r. 600/73, il “valore normale” sia divenuto criterio sostanziale per la determinazione della base imponibile nei trasferimenti immobiliari o se, in una diversa prospettiva, la modifica normativa abbia introdotto una presunzione relativa di cui l’Amministrazione finanziaria può avvalersi nell’ambito dell’attività di accertamento, diretta alla verifica del (reale e non simulato) corrispettivo contrattuale.

Se si accogliesse la prima ricostruzione, si dovrebbe ritenere che la riforma abbia derogato ai principi generali dell’Iva e del reddito di impresa, che attribuiscono rilievo al corrispettivo, come liberamente determinato dalle parti, ⁽²⁾ per la fissazione della base imponibile. ⁽³⁾

Ad identica conclusione, occorre sottolinearlo, si dovrebbe giungere qualora si ritenesse che l’utilizzo del valore normale negli artt. 54 d.p.r. 633/72 e 39, D.p.r. 600/73 integri una presunzione assoluta, in base alla quale il corrispettivo si considera, senza possibilità di prova contraria, in misura pari al valore normale. ⁽⁴⁾

Come notato da autorevole dottrina, le presunzioni legali assolute costituiscono “un istituto di diritto sostanziale, che comporta una modificazione (*rectius*: semplificazione) degli elementi della fattispecie legale (impositiva) produttiva dell’effetto giuridico” ⁽⁵⁾. Nel caso in esame, l’effetto ultimo della presunzione assoluta sarebbe, infatti, quello di sostituire il corrispettivo contrattuale con il valore normale del bene nella determinazione della base imponibile.

Pur con le cautele che debbono accompagnare l’interpretazione di una riforma così recente e, in particolare, di norme rispetto ai quali né l’Amministrazione ⁽⁶⁾ né, come è ovvio, la giurisprudenza hanno ancora preso espressa posizione, pare però possibile affermare la portata solo procedimentale e non sostanziale del criterio del valore normale. ⁽⁷⁾

Si ritiene, infatti, che con l’intervento di riforma sia stata introdotta una presunzione relativa, *juris tantum*, di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene.

Attraverso l’utilizzo del valore normale ed, in particolare, evidenziando la discordanza tra quest’ultimo valore ed il corrispettivo dichiarato in atto, l’Amministrazione finanziaria è in grado di provare, con la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria, che il negozio di trasferimento immobiliare si è realizzato con una simulazione relativa del prezzo.

Muovono nel senso di una simile conclusione una serie di elementi interpretativi.

In primo luogo, occorre osservare, per quanto attiene la lettera e la collocazione sistematica delle nuove norme, che il D.l. 223/2006 non ha modificato le disposizioni relative alla determinazione della base imponibile, bensì quelle che disciplinano i poteri di rettifica dell’Amministrazione finanziaria. In questo senso, i nuovi

artt. 54 d.p.r. 633/72 e 39, D.p.r. 600/73, espressamente parlano di "prova", fornita dall'Amministrazione finanziaria, che "s'intende integrata" attraverso l'utilizzo del criterio del valore normale.

Le nuove previsioni mostrano dunque di agire sul piano dei poteri dell'Amministrazione ⁽⁸⁾, nell'ambito dell'accertamento (contabile), avendo ad oggetto la prova che l'Amministrazione deve fornire per rettificare la dichiarazione del contribuente. ⁽⁹⁾

Si realizza un collegamento, dotato di una particolare efficacia probatoria, tra valore normale e infedeltà del corrispettivo dichiarato, in modo tale che risulta sufficiente, per l'Amministrazione, rilevare la discordanza tra valore normale e corrispettivo per integrare la prova che supporta la rettifica della dichiarazione.

Si introduce, in questo modo, una presunzione legale, relativa, a favore dell'Amministrazione che, secondo lo schema tipico delle presunzioni legali, dispensa quest'ultima dall'onere di provare il fatto presunto (ma non anche dall'onere di provare il fatto indiziante) ⁽¹⁰⁾ e che, per quanto attiene gli effetti processuali, vincola il giudice, in mancanza di prova contraria, a ritenere provato il fatto presunto.

3. *Segue.* L'interpretazione alla luce dei principi comunitari e costituzionali

Un'ulteriore considerazione deve essere svolta a sostegno della portata non sostanziale del criterio del valore normale. E', infatti, necessario leggere le nuove disposizioni anche alla luce dei principi di ordine comunitario, oltre che costituzionale, che connotano il sistema in cui le stesse sono destinate ad operare.

Per quanto attiene l'Iva, in particolare, una interpretazione sistematica ed adeguatrice ⁽¹¹⁾ impone di ricostruire la portata del criterio normativo del valore normale considerando che la Sesta Direttiva fa coincidere, in termini generali, la base imponibile con il corrispettivo liberamente determinato dalle parti. ⁽¹²⁾

La Corte di Giustizia CE ha chiaramente affermato la contrarietà alla Sesta Direttiva di una normativa nazionale che utilizzi il valore normale per la determinazione della base imponibile in relazione ad operazioni nelle quali è effettivamente previsto il versamento di un corrispettivo. ⁽¹³⁾

Neppure la recente modifica recata dalla Direttiva del Consiglio del 24/7/2006 (entrata in vigore il 13/8/2006), che prevede la possibilità per gli Stati membri di determinare la base imponibile in base al valore normale anziché al corrispettivo contrattuale, può legittimare l'estensione del criterio sostanziale del valore normale a tutti i trasferimenti immobiliari, visto che l'opzione legislativa nazionale può esercitarsi nelle sole ipotesi in cui "sussistano legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dal-

la Stato membro" (art. 11, parte A, paragrafo 6, Sesta Direttiva).

Si deve pertanto ritenere che, se si volesse attribuire alla disciplina interna del "valore normale" una diretta efficacia sul piano della base imponibile, la stessa risulterebbe incompatibile con il sistema della Sesta Direttiva e, dunque, illegittima sul piano comunitario.

Alla stessa conclusione si dovrebbe giungere anche se si affermasse la natura assoluta della presunzione, avente ad oggetto il valore normale, disciplinata dall'art. 54 d.p.r. 633/72, visto che la "portata sostanziale" della presunzione sarebbe inevitabilmente in contrasto con i principi della Sesta Direttiva, oltre a porre seri dubbi di costituzionalità, anche per quel che attiene al settore della imposizione diretta ⁽¹⁴⁾.

Se, in conclusione, la lettura proposta del criterio del valore normale è la sola in grado di evitare l'illegittimità delle nuove disposizioni, occorre al tempo stesso sottolineare che anche l'effetto "procedimentale/processuale" deve essere, in questa prospettiva, attentamente valutato.

In questo senso, dal punto di vista della compatibilità della presunzione legale relativa con il sistema comunitario dell'Iva, occorre considerare come la giurisprudenza della Corte di Giustizia valuti gli effetti concreti delle disposizioni nazionali, anche di quelle che non hanno direttamente una portata sostanziale. ⁽¹⁵⁾

Norme nazionali che, come quella in esame, abbiano la finalità di evitare il rischio di "evasioni o frodi fiscali", possono dunque giustificarsi, alla luce della giurisprudenza della Corte, ⁽¹⁶⁾ nei limiti in cui rispettino il principio di proporzionalità, oltre a quello di uguaglianza. ⁽¹⁷⁾

Allo stesso tempo, dal punto di vista del diritto costituzionale, se è vero che i meccanismi presuntivi di fonte legale *pro fisco* sono rimessi alla discrezionalità del legislatore ⁽¹⁸⁾, è altrettanto vero che le scelte legislative debbono rispettare i canoni costituzionali di razionalità e capacità contributiva. Così, non solo la possibilità della prova contraria va in astratto riconosciuta al contribuente, ma occorre anche valutare se, in concreto, il diritto non sia reso eccessivamente difficile. ⁽¹⁹⁾

Inoltre, il modulo presuntivo di fonte legale deve essere "ragionevole", cioè "deve trovare la propria *ratio* (...) non solo nell'interesse fiscale (...), ma anche e soprattutto nell'*id quod plerumque accidit*. Per quanto relative e per quanto non implicanti un onere di prova di difficile assolvimento da parte del contribuente, le presunzioni legali *pro fisco* avulse dalla realtà sono incostituzionali per violazione dell'art. 3 Cost." ⁽²⁰⁾

Queste considerazioni portano a ritenere che la presunzione legale relativa, fondata sul valore normale, possa considerarsi legittima nei limiti in cui la stessa si configuri come *ragionevole e proporzionale*. In questa prospettiva, nelle pagine seguenti, si cercherà di valutare l'impatto applicativo della presunzione e di proporre le soluzioni interpretative che appaiono conformi con tali principi.

4. La presunzione relativa fondata sul valore normale nell'ambito dell'accertamento contabile

Nel disegno complessivo del legislatore, le nuove disposizioni perseguono una finalità di contrasto di fenomeni evasivi nei trasferimenti immobiliari, che si realizzano, principalmente (ma, come si vedrà, non solo), attraverso l'occultamento di parte del corrispettivo.

Per un verso, dunque, è abolito quel limite all'accertamento che, nell'Iva, era costituito dal valore catastale "aggiornato" dell'immobile ai sensi dell'art. 52, quarto comma, Tuir 131/1986 (come disposto dall'art. 15, D.l. 41/1985), per l'altro si introduce il criterio del valore normale come strumento generalizzato di controllo dei corrispettivi contrattuali

Dopo aver chiarito che, in questo modo, il legislatore ha regolato una presunzione relativa che vale ad alleggerire l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria, occorre considerare simile presunzione alla luce dei metodi e dei poteri di accertamento disciplinati dal D.p.r. 633/72 e dal D.p.r. 600/73.

Il legislatore ha inserito la presunzione in esame negli artt. 54, terzo comma, d.p.r. 633/72 e 39, primo comma, lett. d), D.p.r. 600/73, nell'ambito, dunque, dell'accertamento contabile, relativo ad imprenditori ed esercenti arti e professioni.

Come è noto, con l'accertamento contabile l'Amministrazione finanziaria procede alla correzione di singoli elementi indicati in dichiarazione, sulla base dell'attendibilità complessiva delle scritture contabili tenute dal contribuente. ⁽²¹⁾

A livello descrittivo, si usa distinguere l'accertamento contabile in analitico *tout court*, che si ha quando la rettifica ha carattere documentale ed in analitico-induttivo, quando vi è l'utilizzo di argomenti di tipo presuntivo. ⁽²²⁾

Una simile distinzione può presentare una qualche utilità solo ove si ritenga che il legislatore accordi una preferenza "alle prove documentali rispetto a quelle presuntive fino al punto di stabilire una sorta di esclusività della prima tipologia di prove in alcuni moduli accertativi". ⁽²³⁾ Affermazione che, ai fini Iva e prima del D.l. 223/2006, poteva basarsi sull'art. 54, terzo comma, D.p.r. 633/72, che regola il potere di rettifica dell'Amministrazione finanziaria, "indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità", qualora le infedeltà nella dichiarazione risultino "in modo certo e diretto" dagli "atti e documenti" previsti nella disposizione.

Il legislatore, in altri termini, individuava un "doppio binario" per l'accertamento contabile ai fini Iva: nel secondo comma dell'art. 54 ammetteva l'utilizzo anche di metodi presuntivi; nel terzo comma dell'art. 54 prevedeva solo riscontri documentali, affermando che in questo caso la rettifica potesse avvenire an-

che indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità.

Una simile rigida contrapposizione, già criticata in sede dottrinale ⁽²⁴⁾, è stata fortemente messa in discussione dal recente intervento di riforma che ha inserito la presunzione legale relativa, fondata sul valore normale, nel terzo comma dell'art. 54 D.p.r. 633/72. Con una indubbia forzatura sul piano sistematico, si è così qualificata la prova della infedeltà derivante dall'applicazione della presunzione legale relativa come "certa e diretta" ai sensi del comma in esame. ⁽²⁵⁾

L'art. 35 del D.I. 223/2006 ha dunque introdotto un metodo presuntivo nel sotto-modello accertativo disciplinato dal terzo comma dell'art. 54, D.p.r. 633/72, alterandone in buona misura l'unitarietà ricostruttiva. Sicuramente, però, consegue alla scelta legislativa che l'Amministrazione possa correttamente utilizzare la presunzione relativa basata sul valore normale senza procedere alla previa ispezione della contabilità del contribuente, come dispone l'art. 54, terzo comma, D.p.r. 633/72.

Rilievi in qualche misura differenti debbono essere svolti con riferimento alle imposte sui redditi, visto che la presunzione legale fondata sul valore normale è stata inserita nell'ultimo periodo della lettera d) del primo comma dell'art. 39. Articolo che già prevede l'utilizzo di argomentazioni presuntive per la rettifica delle dichiarazioni ed ammette che l'infedeltà della dichiarazione possa essere riscontrata anche senza previa ispezione della contabilità.

5. La ripartizione dell'onere della prova ed il criterio del valore normale nella presunzione semplice

In questi termini inquadrata la presunzione legale basata sul valore normale, nell'ambito dell'accertamento contabile analitico-induttivo, occorre soffermarsi sulla portata operativa della stessa. In particolare, analizzando quali effetti la presunzione produce a livello di ripartizione dell'onere della prova tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

Per meglio comprendere l'impatto delle innovazioni normative in commento ed il modo in cui le stesse sono in grado di incidere sui comportamenti dei soggetti coinvolti, appare utile soffermarsi brevemente sugli approdi interpretativi, anteriori all'entrata in vigore del D.I. 223/2006, in tema di utilizzo del criterio del valore normale quale strumento di controllo del corrispettivo negoziale ⁽²⁶⁾.

In termini generali e prescindendo, dunque, dalle disposizioni recate dal D.I. 223/2006, il criterio del valore di mercato dei beni e diritti scambiati, al fine di dimostrare l'occultamento di parte del corrispettivo, deve essere valutato alla stregua di un'argomentazione di tipo presuntivo *ex artt.* 39, primo comma, lett. d), D.p.r. 600/73 e 54, secondo comma, D.p.r. 633/72.

Trattandosi, dunque, di una presunzione semplice, l'Amministrazione deve farsi carico di dimostrare i caratteri della gravità, precisione e concordanza, in assenza dei quali la presunzione, ancora utilizzabile, risulta però una "prova *semipiena*" o un "argomento di prova", ⁽²⁷⁾ difficilmente in grado di reggere il *thema probandum* qualora l'Ufficio non apporti ulteriori prove.

In questo senso, l'affermazione prevalente in dottrina e nella giurisprudenza era nel senso di ritenere la presunzione non dotata dei caratteri di gravità, precisione, concordanza qualora l'Amministrazione si fosse solo limitata a riscontrare una divergenza tra corrispettivi e valore di mercato dei beni e diritti scambiati.

Come notato dalla Corte di Cassazione ⁽²⁸⁾, con riferimento agli accertamenti basati, in termini generali, sul "discostamento dai valori medi", tale discostamento può assumere rilevanza *ex art. 2729 c.c.* solo quando "si inserisce in una valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi", per "l'insufficienza del singolo fatto noto a dar fondamento alla prova presuntiva".

In particolare, in materia di utilizzo delle stime effettuate dagli uffici del territorio (UTE), la discordanza tra il valore degli immobili così determinato ed il corrispettivo dichiarato "non può rappresentare da sola elemento sufficiente a giustificare tale rettifica in contrasto con le risultanze contabili", dovendo essere "vaghiata nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa, in presenza di altre concordanti indicazioni documentali o anche presuntive". ⁽²⁹⁾

Conseguentemente, si riteneva che "la divergenza tra corrispettivi e valore normale possa costituire un utile criterio per indirizzare i controlli dell'Amministrazione finanziaria, ma che di regola non sia sufficiente da sola a fondare una rettifica in via presuntiva della dichiarazione richiedendosi, a tal fine, l'espletamento di un'accurata istruttoria" ⁽³⁰⁾. Istruttoria idonea a fornire ulteriori elementi di prova in grado di dimostrare l'inattendibilità del corrispettivo dichiarato e di quantificare, in relazione alle specificità del caso, la base imponibile.

Da tali conclusioni interpretative derivava, dunque, un forte onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria ⁽³¹⁾ nell'utilizzo del valore normale ai fini dell'accertamento. ⁽³²⁾

6. La ripartizione dell'onere della prova ed il criterio del valore normale nella presunzione legale introdotta dal D.I. 223/2006.

6.1. Le operazioni coinvolte

La presunzione legale prevista dall'art.35, secondo e terzo comma, D.I. 223/2006, pone in capo dell'Amministrazione l'onere di provare il valore normale

dei beni trasferiti (fatto noto) e collega la dimostrazione di maggiori operazioni imponibili o di inesattezze nella detrazione Iva, così come l'esistenza di attività non dichiarate e l'inesistenza di passività dichiarate, alla discordanza tra corrispettivi dichiarati e valore normale dei beni.

La presunzione opera con riferimento alle "cessioni di beni", definita quale cessione avente ad "oggetto beni immobili e relative pertinenze" dal secondo comma dell'art. 35 (di modifica dell'art. 54, D.p.r. 633/72) e quale cessione avente ad "oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni" dal terzo comma dell'art. 35 (di modifica dell'art. 39, D.p.r. 600/73).

Come rilevato in dottrina, risulta necessario accedere "ad un concetto lato di cessione, come tale comprensivo di ogni ipotesi idonea a realizzare un trasferimento della titolarità di immobili o di diritti reali di godimento, avendo cura però di contestualizzare il concetto stesso nell'ambito della imposta di volta in volta in rilievo".
(33)

In questo senso, deve affermarsi l'applicazione della presunzione anche alle pertinenze cedute con i beni immobili ai fini dell'art. 39, primo comma, lett.d), D.p.r. 600/73 (nonostante l'art. 35, D.I. 335/2006, le citi solo nel secondo comma e non nel terzo), se si considera il normale assoggettamento "di queste al medesimo trattamento fiscale del bene principale" (34), così come alla costituzione o al trasferimento di diritti reali di godimento ai fini dell'art. 54, terzo comma, D.p.r. 633/72, essendo la fattispecie compresa nel concetto di "cessione di beni" ex art. 2, D.p.r. 633/72.

L'art. 35, D.I. 335/2006, nel prevedere la presunzione relativa per le "cessioni di beni", non specifica, poi, se le stesse debbano avere o meno il carattere della onerosità. L'aspetto non risulta di per sé particolarmente problematico soprattutto perché, a tacer d'altro, nelle ipotesi in cui il trasferimento non oneroso dei beni assume rilievo ai fini impositivi, la disciplina applicabile dà rilievo al criterio del valore normale (come definito dagli artt. 9, Tuir e 14, D.p.r. 633/72) in termini sostanziali.

Si pensi alle fattispecie di autoconsumo, di assegnazione di beni ai soci, di destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa, in cui ai fini della determinazione del reddito prodotto così come dell'imponibile Iva, si tiene conto del valore normale dei beni.

Non potrebbe dunque esplicitare nessun effetto la presunzione legale oggetto del presente studio, che invece richiede un corrispettivo liberamente determinato dalle parti, rispetto al quale criterio valore normale può costituire lo strumento per accertarne la reale consistenza, al di là delle risultanze dell'atto.

6.2. L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria: il

valore normale

Per esaminare in termini operativi la presunzione in esame, occorre in primo luogo concentrarsi sull'onere probatorio che è posto a carico dell'Amministrazione, ossia la ricostruzione del valore normale dei beni oggetto del trasferimento.

L'art. 35, secondo e terzo comma, D.l. 223/2006 richiama in proposito gli artt. 14, D.p.r. 633/72 e 9, terzo comma, Tuir, che definiscono in termini pressoché analoghi il concetto di valore normale quale "prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata la operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi".

E' inoltre previsto che "per determinare il valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe dell'impresa che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini della camera di commercio più vicina, alle tariffe professionali e ai listini di borsa". ⁽³⁵⁾

La definizione normativa del valore normale comporta che la base imponibile sia diversa a seconda che il bene venga ceduto dal produttore, dal grossista o dal dettagliante e che, se si devono valutare i beni destinati alla vendita, è necessario assumere il prezzo medio delle vendite fatte (Cfr. relazioni governative all' art. 14 del D.P.R. n. 633/1972 e all' art. 53 del D.P.R. n. 597/1973; risoluzione 363705 del 21-12-1979, in Codice IVA, sezione 1, art. 14, n. 3).

L'impostazione prevalente ritiene necessario riferirsi allo "stadio della catena distributiva in cui si colloca il cedente". ⁽³⁶⁾

Se, in termini generali, è possibile affermare che il valore normale corrisponde al valore di mercato del bene ⁽³⁷⁾, può non essere agevole, nelle singole fattispecie, ricostruire tale valore, soprattutto in considerazione delle peculiarità dei singoli beni e/o delle singole transazioni. ⁽³⁸⁾ E' quindi facile immaginare che, in assenza di specifiche indicazioni applicative provenienti dalla Amministrazione finanziaria, i singoli Uffici potranno avere difficoltà ad individuare il valore normale, in modo tale che non possa essere (validamente) contestato dal contribuente. ⁽³⁹⁾

Dal punto di vista formale, occorre inoltre precisare che la dimostrazione del valore normale del bene e della divaricazione tra questo ed il prezzo dichiarato costituisce elemento della motivazione dell'atto accertativo.

Ne deriva che, come dispongono gli artt. 56, quinto comma, D.p.r. 633/72 e 42 secondo comma, D.p.r. 600/73, in applicazione del principio contenuto nell'art. 7, primo comma, legge 212/2000 (Statuto del contribuente), il diverso atto cui la motivazione dell'accertamento fa riferimento, non conosciuto né ricevuto dal contribuente, deve essere "allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale".

Se, dunque, gli Uffici si avvarranno, nell'applicazione della norma in esame, di valutazioni tecniche provenienti da altri organi (come, per esempio, le stime dell'UTE), vi sarà l'obbligo dell'allegazione, pena nullità dell'avviso di accertamento.⁽⁴⁰⁾ A maggior ragione se si considera la valenza presuntiva che tali valutazioni possono assumere a seguito del D.I. 223/2006, con le connesse maggiori esigenze di tutela per il contribuente.

6.3. Segue. L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria: il valore normale nei trasferimenti finanziati da mutui fondiari o finanziamenti bancari

Per determinare il valore normale dei beni, utilizzabile ai fini della presunzione disciplinata dall'art. 54, terzo comma, D.p.r. 633/72, il comma 23-*bis* dell'art. 35, D.I. 223/2006, prevede che, in caso di trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva, finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale non possa essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato.

Nell'applicazione dell'art. 54, terzo comma, D.p.r. 633/72, il valore normale in base al quale l'Amministrazione può rettificare la dichiarazione del contribuente deve essere determinato alla luce sia dell'art. 14, D.p.r. 633/72 sia dell'art. 35, comma 23-*bis*, D.I. 223/2006.

I rapporti tra le (ed i limiti di operatività delle) due ultime disposizioni sono chiaramente definiti. Qualora si tratti di cessioni immobiliari non finanziate mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale è determinato esclusivamente in base all'art. 14, D.p.r. 633/72.

Qualora, invece, si tratti di cessioni immobiliari finanziate mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale è determinato utilizzando congiuntamente le due norme:

si stabilisce il valore normale sulla base dell'art.14, D.p.r. 633/72;

si fissa l'entità minima del valore normale, costituita dall'ammontare del mutuo o del finanziamento.

La disposizione non implica, quindi, una equiparazione tra importo del mutuo e valore normale destinata a valere indipendentemente dai criteri di cui all'art. 14, D.p.r. 633/72, ma individua solo un limite minimo.

L'Amministrazione non pare per questo vincolata, nell'esercizio dei propri poteri di rettifica, dall'importo del mutuo o del finanziamento in tutti quei casi in cui il valore normale *ex art.* 14, D.p.r. 633/72, risulti essere superiore.

Evidentemente, peraltro, proprio le incertezze applicative derivanti dall'art. 14, D.p.r. 633/72 e quindi la difficoltà di attribuire un "tendenzialmente certo" valo-

re di mercato, potranno far sì che l'importo del mutuo o del finanziamento, come negozialmente determinato, possa rappresentare un elemento di certezza.

In altri termini, in tutti quei casi in cui, per le caratteristiche del bene, dei soggetti coinvolti, del contratto stipulato, può essere difficile determinare oggettivamente un "valore normale" dell'immobile, proprio la previsione negoziale del mutuo o del finanziamento rappresenta un "valore minimo" su cui può fondarsi l'azione accertativa dell'Amministrazione, ma anche basarsi la difesa del contribuente.

Si concorda con chi, in dottrina, ha evidenziato una certa imprecisione terminologica della disposizione in esame e ravvisato la necessità di interpretare il concetto di "mutui e finanziamenti erogati" nel senso di concessione/ottenimento della somma sovvenuta piuttosto che di "erogazione in senso tecnico-giuridico". ⁽⁴¹⁾

Un problema non trascurabile, di applicazione della disposizione, può porsi quando il finanziamento sia stato ottenuto per un importo maggiore rispetto al corrispettivo contrattuale, per poter sostenere ulteriori costi o spese quali, ad esempio, gli oneri tributari (come la stessa Iva gravante sulla cessione) o professionali.

Si potrebbe, infatti, ritenere che l'entità minima del valore normale dovrebbe, in questi casi, considerare l'importo globale del finanziamento relativo al trasferimento immobiliare, indipendentemente dalla specifica destinazione e funzione del medesimo.

Una simile lettura non pare però sostenibile, proprio interpretando in termini sistematici e teleologici la disposizione. ⁽⁴²⁾ L'importo del mutuo o del finanziamento sono utilizzati, dall'art. 35, comma 23-bis, D.l. 223/2006, in termini *strumentali* al fine di determinare il valore normale dell'immobile trasferito, a sua volta criterio accertativo di rettifica del corrispettivo.

Per agevolare (ulteriormente, si dovrebbe dire) l'attività dell'Amministrazione, si è così individuata una soglia minima del valore normale del bene, corrispondente all'importo del mutuo e del finanziamento, sulla base di una regola elementare di esperienza, in base alla quale il corrispettivo previsto per il trasferimento di un bene deve considerarsi, secondo appunto *l'id quod plerumque accidit*, almeno pari al finanziamento che si è ottenuto per acquistarlo.

Almeno pari, perché ben sono configurabili finanziamenti ottenuti per una somma inferiore, mentre non lo sono, a meno che i finanziamenti stessi non abbiano appunto ulteriori finalità o siano giustificabili sulla base di diverse ragioni di ordine oggettivo, quelli per una cifra superiore.

Ed è proprio in questi termini che può apprezzarsi la portata, oltre che la razionalità, della previsione normativa.

In quanto funzionale, in ultima istanza, all'accertamento del maggior corrispettivo non dichiarato, l'importo del finanziamento ottenuto può validamente essere utilizzato dall'Amministrazione *solo in quanto* riferito al bene, e quindi rapporta-

bile con il relativo valore, oggetto del trasferimento.

Ragionando diversamente, si introdurrebbero elementi estranei rispetto al valore del bene (quali, nell'esempio fatto, gli oneri tributari o professionali), in grado di rendere non razionale e non proporzionale la presunzione legale che deduce da simile valore l'entità del corrispettivo negoziale.

Non razionalità che deriverebbe anche dalla circostanza che il nesso inferenziale tra valore normale del bene, importo del mutuo e, in ultima istanza, *quantum* non dichiarato, è costruito sulla base di posizioni soggettive tra loro differenti: da una parte quella del cedente (investito dalla presunzione relativa) e quella del cessionario (che colui che contrae il finanziamento).

Pena la illegittimità della stessa, anche la presunzione dell'entità minima del valore normale legata all'importo del mutuo contratto, deve costruirsi in termini di presunzione relativa e non assoluta.

In quanto tale, è possibile dunque per il contribuente dare la prova che il maggior importo del mutuo contratto, dal cessionario, si giustifica per la necessità di affrontare ulteriori spese oppure per altre ragioni oggettive (si immagini il caso del mutuo ottenuto prima di conoscere l'esatto importo dell'immobile acquistato perché, per esempio, ancora in costruzione).

Da un punto di vista applicativo, potrebbe allora essere utile indicare, nel contratto di compravendita e/o nell'atto di finanziamento ⁽⁴³⁾, che il mutuo contratto dal cessionario per l'acquisto dell'immobile è solo in parte destinato al finanziamento dello stesso, specificando, eventualmente, i motivi per i quali è stata erogata una somma maggiore.

In questo modo, si potrebbe evitare l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria o, comunque, preconstituire, a livello documentale, le argomentazioni da far valere in sede procedimentale o processuale contro l'eventuale atto di accertamento.

Anche rispetto a simile comportamento, peraltro, può configurarsi un potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (si pensi all'atto che individui un importo estremamente alto della somma erogata per spese professionali, in questo modo diminuendo la cifra da prendere in considerazione ai sensi dell'art. 35, comma 23 *bis*, D.I. 223/2006 e che può essere contestato *ex post* dall'Ufficio, ove non vi sia riscontro nelle spese effettivamente sostenute).

6.4. Segue. L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria: ulteriori precisazioni

Una volta provato il valore normale del bene trasferito, la prova della infedeltà

della dichiarazione si ritiene integrata sulla base della discordanza tra valore normale e corrispettivo dichiarato, secondo il meccanismo della presunzione legale.

A questo proposito, è però opportuno svolgere due ulteriori considerazioni.

In primo luogo, occorre interrogarsi sull'operatività della presunzione legale qualora tra corrispettivo dichiarato e valore normale non vi sia una rilevante differenza. Nel caso, cioè, di limitati scostamenti tra i due valori, l'Amministrazione può comunque avvalersi della presunzione legale?

A nostro avviso, la risposta deve essere negativa, proprio considerando la formulazione letterale e lo spirito della disposizione.

E', infatti, previsto che l'Amministrazione possa desumere le infedeltà nella dichiarazione, avvalendosi della presunzione legale, "sulla base del valore normale".

La norma, quindi, non individua in termini automatici un collegamento tra *quantum* non dichiarato e differenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato, non imponendo, nemmeno a livello di presunzione relativa e quindi di accertamento, una sostituzione tra valore normale e corrispettivo dichiarato.

L'utilizzo della formula "sulla base", sembra invece implicare una minima, ma fondamentale, attività valutativa da parte degli uffici, che dovranno allora determinare (e, è da ritenere, motivare nell'avviso di accertamento) se lo scostamento tra corrispettivo dichiarato e valore normale sia tale da ritenere inattendibile il primo, rettificandolo (e salvo la prova contraria che il contribuente può addurre) con il secondo.

Nel senso di una simile lettura militano anche argomentazioni attinenti alla ragionevolezza ed alla proporzionalità della presunzione legale, che sarebbero fortemente messe in discussione qualora si ritenesse che ogni differenza, anche minima, tra valore normale e corrispettivo valga a provare la mendacità di quest'ultimo.

A maggior ragione se si osserva che, quando il legislatore ha previsto il ricorso a criteri di medietà ai fini dell'accertamento, ha dato al tempo stesso rilievo a non marginali scostamenti tra il dichiarato e i valori medi, come ai sensi dell'art. 62-sexies D.l. 331/93, che richiede la "*esistenza di gravi incogruenze tra ricavi, compensi, corrispettivi e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore*".

Neppure si deve dimenticare che nell'applicazione della presunzione in esame non è prevista alcuna fase di contraddittorio tra Amministrazione e contribuente, in grado di dare evidenza delle specificità della singola fattispecie. Contraddittorio che peraltro la Corte di Cassazione ha recentemente giudicato necessario per poter utilizzare lo strumento presuntivo dello studio di settore ⁽⁴⁴⁾.

Non solo dunque, quell'automatico collegamento tra valore normale e corrispettivo negoziale non pare potersi desumere dalla lettera della norma, ma neppure può giustificarsi alla luce di una interpretazione orientata dal principio costituzionale di ragionevolezza e da quello comunitario di proporzionalità.

Accogliendo simile lettura, ne deriva che la stessa "entità" del discostamento tra il valore normale ed il corrispettivo dichiarato può diventare oggetto del confronto tra Amministrazione e contribuente, in sede giudiziale.

In secondo luogo, ci si chiede se l'Amministrazione possa utilizzare il valore normale non solo per dimostrare l'occultamento di corrispettivi (quando, cioè, il valore di mercato risulti superiore al corrispettivo dichiarato) ma anche per dimostrare la simulazione di un maggior prezzo di vendita rispetto a quello reale (nel caso, quindi, in cui il valore di mercato sia inferiore al corrispettivo dichiarato).

Quest'ultima situazione potrebbe verificarsi qualora le parti abbiano interesse, in una valutazione complessiva dell'operazione economica, a fare apparire maggiori costi sia per creare "artificialmente" costi deducibili e/o perdite nelle imposte sui redditi, oltre che per "canalizzare" i redditi stessi (ovviamente, nelle ipotesi di non applicazione della disciplina *transfer pricing*), sia per consentire una maggiore detrazione dell'Iva. ⁽⁴⁵⁾

Nonostante la *ratio* delle disposizioni sia principalmente quella di contrastare fenomeni evasivi connessi all'occultamento dei corrispettivi, non pare si possa escludere, alla luce della formulazione della norma, una operatività della presunzione legale anche per negare la deduzione dei costi e la detrazione dell'Iva. Con riferimento, quindi, alla situazione del soggetto cui il bene immobile è trasferito, sempre che si tratti di un imprenditore o un esercente arti e professioni, condizione necessaria per l'applicazione della presunzione legale (ex artt. 39, D.p.r. 600/73 e 54, D.p.r. 633/72).

Per quanto attiene il riformato art. 54, terzo comma, D.p.r. 633/72, è previsto, infatti, che il valore normale possa essere utilizzato per provare sia "l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore" sia la "inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione". Anche l'art. 39, primo comma, lett. d), ultimo periodo, Tuir (come modificato dal D.l. 223/2006) rinvia alla prova, integrata con la presunzione in esame, sia di "attività non dichiarate" sia della "inesistenza di passività dichiarate" e non sembra, proprio per tale ampio riferimento, che il richiamo alla "infedeltà dei relativi ricavi" valga a limitare la portata della presunzione. Tale ultima frase, certamente non felice nella propria formulazione, pare far riferimento ai corrispettivi dichiarati, qualora siano differenti dai valori di mercato ⁽⁴⁶⁾.

Una ultima osservazione si rende necessaria per ciò che attiene ai poteri di rettifica dell'Amministrazione.

Se, come si è detto, il criterio del valore normale non può assumere una portata sostanziale (non incidendo, cioè, a livello di determinazione della base imponibile), ciò impone all'Amministrazione di ricostruire, nella propria attività accertativa, il reale corrispettivo, utilizzando *quale strumento di una simile dimostrazione* il va-

lore normale e la presunzione relativa che su quest'ultimo si basa. ⁽⁴⁷⁾

Qualora l'Amministrazione sia in possesso di elementi probatori in grado di individuare il corrispettivo reale in termini differenti dal valore normale, essa è tenuta a non avvalersi della presunzione relativa. Dovendo, allora, confermare il corrispettivo dichiarato dal contribuente oppure rettificandolo, sulla base di specifici elementi probatori, in modo differente sia dal corrispettivo dichiarato sia dal valore di mercato dei beni trasferiti.

Allo stesso modo, neppure il contribuente può validamente opporsi all'azione accertativa dell'Amministrazione eccependo che il corrispettivo dichiarato è pari al valore normale di mercato, in tutti quei casi in cui il corrispettivo reale diverga da quest'ultimo.

6.5. L'onere probatorio a carico del contribuente

Sulla base delle considerazioni fin qui svolte, occorre a questo punto delineare l'onere probatorio in capo al contribuente, definendo gli elementi su cui può fondarsi la prova contraria.

In virtù della natura legale e non semplice della presunzione, il contribuente non può contestare il nesso inferenziale proprio della presunzione e quindi limitarsi ad affermare che la differenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato non è in grado, di per sé stessa, di provare l'infedeltà della dichiarazione. Essendo la legge e non il giudice a risalire dal fatto noto al fatto ignoto (artt. 2727, 2728 c.c.) non può essere messa in discussione la validità dell'argomentazione presuntiva. ⁽⁴⁸⁾

Come si è notato in precedenza, peraltro, il meccanismo presuntivo è, nella disposizione in esame, costruito in modo tale da non prevedere un automatismo per cui il valore normale (fatto noto) prova il corrispettivo reale (fatto ignoto) o, che è lo stesso, che ogni differenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato (fatto noto) prova il *quantum* non dichiarato (fatto ignoto).

La norma prevede che è "sulla base" del valore normale che si integra la prova della infedeltà della dichiarazione, il che ci ha condotto a ritenere che solo una evidente differenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale (fatto noto) possa provare il *quantum* evaso (fatto ignoto).

La prova contraria del contribuente può, dunque, in prima battuta riguardare i due elementi che sono lasciati alla verifica ed all'apprezzamento dell'Amministrazione finanziaria: la determinazione del valore normale e la "rilevanza" della differenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato.

Con riferimento al primo elemento, il contribuente potrà avvalersi, ai sensi degli artt. 9, terzo comma, Tuir e 14, D.p.r. 633/72, di elementi oggettivi in grado

di determinare diversamente il valore di mercato del bene oppure di dimostrare che, per le specificità del bene stesso e/o della transazione, il valore normale come determinato dall'Amministrazione risulta del tutto inaffidabile.⁽⁴⁹⁾

Con riguardo al secondo aspetto, il contribuente può dimostrare, avvalendosi di regole di esperienza, che la non rilevante differenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato, che sostiene la rettifica dell'Amministrazione, risulta del tutto "fisiologica", visto che lo stesso concetto di medietà implica che, senza specifiche o addirittura eccezionali ragioni, vi siano comportamenti che si situano al sotto o al di sopra della media.⁽⁵⁰⁾

La totale uniformità dei valori e dei comportamenti non può essere, infatti, una conseguenza ragionevole della disposizione in esame.

E' chiaro che, soprattutto con riferimento a questo secondo punto, diventano estremamente importante i criteri che la giurisprudenza tributaria riterrà di adottare, in modo tale da limitare la discrezionalità nella valutazione da parte dell'Amministrazione e, con essa, l'incertezza applicativa.

Quanto finora osservato, peraltro, vale a configurare la difesa del contribuente in termini negativi rispetto alle argomentazioni dell'Ufficio, avendo ad oggetto gli elementi che debbono essere provati da quest'ultimo.

Oltre a questo, il contribuente può fornire la prova contraria in relazione all'applicazione del meccanismo inferenziale della presunzione legale (che non è, come detto, di per sé, contestabile) alla specifica fattispecie. Con un ribaltamento dell'onere probatorio in capo al contribuente, quest'ultimo è così chiamato a dare la prova del fatto ignoto, ossia della reale consistenza del corrispettivo.

Una simile prova può essere fornita con ogni mezzo, sia documentale sia presuntivo. In particolare, con riferimento alle presunzioni utilizzabili a propria volta dal contribuente, sarà possibile dimostrare le circostanze per le quali, nella specifica transazione, non sono stati rispettati i valori di mercato. Fornendo, in questo modo, "una spiegazione diversa dall'occultamento del corrispettivo".⁽⁵¹⁾

Circostanze che possono essere le più varie e che neppure possono essere qualificate nei soli termini di "circostanze eccezionali".

Occorre considerare che la norma non prevede alcuna limitazione nelle prove che il contribuente può fornire⁽⁵²⁾, limitazione che sarebbe peraltro difficilmente giustificabile alla luce del principio comunitario di proporzionalità (ai fini Iva), oltre a porre dei problemi, costituzionali, in ordine alla possibilità concreta per il contribuente di offrire la prova contraria.⁽⁵³⁾ E' facile notare come un meccanismo presuntivo di questo tipo, ponendo a carico del contribuente una prova di ordine negativo (che, cioè, la differenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato *non* è ricollegabile ad un fenomeno evasivo: che *non vi è stato*, in particolare, occultamento di corrispettivo) rischia di configurare una *probatio diabolica*, ove si ritenesse,

anche in via interpretativa, di dovere, in diversi modi, limitare la prova proponibile dal contribuente

Se il contribuente sarà in grado di provare un ragionevole motivo in grado di giustificare la differenza tra prezzo di mercato e corrispettivo dichiarato, la presunzione legale di cui l'Ufficio si è avvalso potrà dunque essere vinta (a meno che, ovviamente, l'Ufficio non abbia apportato ulteriori prove a sostegno della propria rettifica).

Immaginando, naturalmente a scopo esemplificativo, alcune argomentazioni utilizzabili dal contribuente, la difesa potrebbe far leva sui particolari rapporti che legano le parti dell'atto (quali i rapporti di gruppo, per i soggetti societari, o di parentela, per le persone fisiche) ⁽⁵⁴⁾ e che giustificano un corrispettivo diverso dal valore di mercato perché la cessione è volta a soddisfare interessi ulteriori rispetto a quelli che muovono un operatore di mercato "autonomo"; così come si potrebbe provare la esigenza di smobilizzare i ben-merce per far fronte ad esigenze di liquidità; ⁽⁵⁵⁾ oppure la circostanza del tempo trascorso tra la vendita e l'offerta dell'immobile sul mercato, che permette di valutare il prezzo quale frutto della reale possibilità di vendita in rapporto al tempo entro il quale è necessario disporre del frutto della vendita; oppure giustificare l'anomalia del corrispettivo nel contesto di una pluralità di rapporti economici tra le parti ⁽⁵⁶⁾ o, ancora, sulla base di una generale politica commerciale (per essere, in ipotesi, il soggetto riuscito a contenere i costi di acquisizione e quindi avendo potuto praticare corrispettivi notevolmente inferiori a quelli di mercato) ⁽⁵⁷⁾.

In tutte queste ipotesi, il grado di convincimento delle presunzioni su cui si basa la prova contraria del contribuente dipenderà dalla valutazione della gravità, precisione e concordanza delle stesse, lasciata, secondo l'art. 2729 c.c., al prudente apprezzamento del giudice.

Al fine di fornire un supporto documentale e dunque predisporre la difesa del contribuente potrebbe apparire utile motivare, nello stesso atto di trasferimento dell'immobile, in ordine alle particolari circostanze di ordine fattuale che potranno, successivamente, essere utilizzate per contrastare la presunzione legale relativa (per esempio, dando evidenza dei particolari legami sussistenti tra le parti).

7. L'entrata in vigore delle disposizioni relative alla presunzione legale

Per quanto riguarda l'applicazione temporale della presunzione legale fondata sul valore normale, il problema è fondamentalmente quello di ritenere o meno applicabile la regola del *tempus regit actum*. Le nuove norme sono dunque applicabili anche alle fattispecie di cessione immobiliare realizzate precedentemente all'entrata

in vigore del D.I. 223/2006, ossia al 4/7/2006?

Come si è notato, le norme in esame non operano direttamente a livello sostanziale, incidendo sulla base imponibile o ponendo delle presunzioni di ordine assoluto. In questo senso, dunque, la portata procedimentale/processuale potrebbe configurare una possibile vigenza anche con riferimento a fattispecie perfezionatesi in un momento anteriore all'entrata in vigore del D.I. 223/2006 ma, in relazione alle quali, non sono ancora stati emanati atti accertativi.

E' però opportuno considerare che una simile conclusione comporterebbe rilevanti problemi in termini di tutela del legittimo affidamento del contribuente, derivando dalle stesse una inversione dell'onere della prova, a carico di quest'ultimo, oltre che l'abrogazione del limite all'accertamento costituito dal valore catastale dell'immobile (art. 15, D.I. 41/1995).

Se, quindi, le nuove disposizioni sono in grado di mutare in termini così ampi il complessivo rapporto tra contribuente ed Amministrazione nelle fattispecie relative a cessioni immobiliari, proprio il principio del legittimo affidamento (oltre che della correttezza e buona fede che, sempre ai sensi dell'art. 10, Statuto del contribuente, devono improntare i rapporti tra Fisco e contribuente) sembrerebbe dover comportare una applicazione delle stesse alle sole cessioni realizzate dopo l'entrata in vigore del decreto. Perché solo con riferimento a queste, il contribuente può orientare i propri comportamenti fattuali e negoziali in modo tale da non essere esposto ad una azione accertativa che pone a suo carico, non lo si dimentichi, una prova sostanzialmente negativa. ⁽⁵⁸⁾

Proprio in base a queste considerazioni, peraltro, autorevole dottrina ha ritenuto di dovere risolvere le problematiche intertemporali delle norme che pongono delle presunzioni legali relative *pro fisco*, in base ai principi propri della successione nel tempo delle norme sostanziali. Distinguendo le norme sulle prove in "generalì" e "speciali" ⁽⁵⁹⁾, si è rilevato il carattere di specialità delle presunzioni, "dettate con particolare riguardo ad uno specifico fatto", che farebbe sì che le stesse si applichino "ai fatti avvenuti dopo la loro entrata in vigore", avendo dunque riguardo "all'epoca del fatto, non a quella del processo". ⁽⁶⁰⁾

Occorre peraltro avvertire che la giurisprudenza della Corte di Cassazione non sembra condividere simili soluzioni, avendo in più occasioni affermato l'applicazione del principio del *tempus regit actum* anche per quelle norme che, pur di carattere procedimentale (come nel caso di redditometro e segreto bancario), hanno una forte incidenza sul rapporto tra Amministrazione e contribuente. ⁽⁶¹⁾

-
- 1) Decreto Legge 23/2/1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22/3/1995, n. 85.
 - 2) Principio che nelle imposte sui redditi trova esplicazioni, in particolare, negli artt. 85, primo comma, 86, secondo comma, Tuir. Nell'Iva, l'art. 13, primo comma, d.p.r. 633/72, considera i corrispettivi contrattuali per il calcolo della base imponibile, in modo conforme a quanto dispone l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della Sesta Direttiva (Direttiva 77/388/CEE), a mente del quale la base imponibile si calcola in funzione del corrispettivo versato al fornitore o al prestatore.
 - 3) E' da notare che nell'attuale sistema normativo, oltre alle ipotesi di trasferimenti (o destinazioni) di beni e servizi che avvengono senza la previsione di un corrispettivo (assegnazione ai soci, autoconsumo, destinazione a finalità estranee), il valore normale è utilizzato per determinare la base imponibile di beni e servizi scambiati nei casi di *transfer price* disciplinati dall'art. 110, settimo comma, Tuir. (si veda, sul punto, la recente Corte Cassazione, sent. del 22/6/2006, n. 22023, in *Fisconline*). Nelle ipotesi di autoconsumo, assegnazione ai soci e destinazione a finalità estranee di beni e servizi, la valutazione dei beni e dei servizi al valore normale si impone per l'assenza di un corrispettivo contrattuale e l'esigenza, al tempo stesso, di determinare il valore del bene o del servizio al momento della fuoriuscita dello stesso dal regime di impresa (e, in particolare nell'Iva, dell'immissione al consumo). Nei casi di *transfer price*, viceversa, il ruolo del valore normale persegue una finalità spiccatamente antielusiva. Finalità antielusiva che è alla base anche della Direttiva del Consiglio del 24/7/2006, n. 2006/69/Ce, che modifica la Sesta Direttiva (Direttiva 77/388/CEE), prevedendo la possibilità per gli Stati membri di "adottare misure affinché la base imponibile per una cessione di beni o una prestazione di servizi sia pari al valore normale", nei casi in cui "sussistano legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dalla Stato membro" (art. 11, parte A, paragrafo 6, Sesta Direttiva, come modificato).
 - 4) Parla di "prova legale", di "presunzione *juris et de jure*", PISCHETOLA, *Il valore normale nelle cessioni di immobili dopo il decreto Bersani-Visco e poteri dell'Amministrazione finanziaria*, in *Il fisco*, n. 36, 2006, 5572 ss., il quale peraltro giunge a configurare una possibile illegittimità sul piano del diritto comunitario della previsione in esame, in quanto contrastante con la Sesta Direttiva I-va.
 - 5) FALSITTA, *Le presunzioni in materia di imposte sui redditi*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno di Rimini, 22-23 febbraio 1985, a cura di AE Granelli, Rimini, 1987, 59.
 - 6) La Circolare n. 28/E del 4/8/2006, di chiarimento rispetto alle disposizioni del D.I. 223/2006, sul punto, si limita ad affermare che "la nuova disposizione consente all'ufficio (...) di rettificare direttamente la dichiarazione annuale IVA quando il corrispettivo della cessione medesima sia dichiarato in misura inferiore al valore normale del bene".
 - 7) In questo senso, sembrano essere anche le considerazioni di CENTORE, *L'Iva immobiliare all'esame delle norme UE*, in *Corr.trib.*, 2006, 2928, che parla di "inversione dell'onere della prova, nel caso in cui il valore normale del bene sia diverso dall'ammontare dichiarato".
 - 8) Anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 4/8/2006, pur non prendendo espressamente posizione sul punto, afferma che l'art. 35, D.I. 223/2006, "incide – ampliandoli – sui poteri di rettifica esercitabili dall'Ufficio".
 - 9) Occorre sottolineare come la circostanza che la prova della infedeltà della dichiarazione, fondata sul valore normale, sia qualificata, ai sensi dell'art. 54, terzo comma, D.p.r. 633/72, come risultante in modo "certo e diretto" non valga a rendere assoluta la presunzione in esame. Si vedrà meglio in seguito che, in questo modo, il legislatore ha inteso equiparare prova documentale e prova presuntiva, ai fini dell'accertamento Iva, con la conseguenza che, anche per la presunzione in esame, non vi è necessità di procedere alla previa ispezione della contabilità del contribuente.
 - 10) CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Milano, 2005, 629.
 - 11) GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, I, Padova, 1993, 110.
 - 12) La Corte di Giustizia afferma che la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto dal soggetto passivo e non da un valore stimato secondo criteri oggettivi: sentenze 5/2/1981, causa C-154/80, in *Racc.*, 1981, 445; 23/11/1988, causa C-230/87, in *Racc.*, 1988, 6365;

27/3/1990, causa C-126/88, in *Racc.*, 1990, I-1235; 29/3/2001, causa C-404/99, *Comm. c. Francia*, in *Racc.*, 2001, I, 2667.

- 13) Sentenza *Scandic*, causa C-412/03, del 20/1/2005, in *www.curia.europa.eu*. Sul tema, si veda FANELLI, *Il corrispettivo anche se inferiore al costo del servizio costituisce base imponibile*, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 309 ss. Sul punto, si vedano anche le osservazioni svolte alla nota n. 47.
- 14) Sulla inammissibilità delle presunzioni assolute in campo tributario, si rinvia, per tutti, a FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 157 ss.
- 15) Corte di Giustizia, cause C-286/94 C-340/95, del 18/12/1997, in *Banca Dati Ipsoa*.
- 16) MONDINI, *Base imponibile e aliquota*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, a cura di A. Di Pietro, Roma, 2003, I, 344 ss. (anche in http://www.finanze.it/export/sites/default/finanze/dossier_tematici/fiscalita_unione_europea/index.htm). Sul tema, inoltre, MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 779 ss.
- 17) Simile valutazione in termini di proporzionalità della norma in oggetto risulta necessaria anche considerando l'entrata in vigore della Direttiva 24/7/2006, n. 2006/69/CE, che ha limitato ad alcuni casi l'utilizzo in termini sostanziali del criterio del valore normale, confermando dunque l'eccezionalità, nel sistema della direttiva, del criterio medesimo.
- 18) Si vedano le ordinanze della Corte Costituzionale n. 651 del 16/6/1988 e n. 807 14/7/1988, in DE MITA, *Fisco e Costituzione*, vol II, Milano, 1993, 954 e 971.
- 19) Si veda VERSIGLIONI, *Presunzioni legali e prova del fatto ignoto nell'accertamento dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 139 ss.
- 20) CIPOLLA, *La prova*, cit., 657.
- 21) FANTOZZI, *op. ult. cit.*, 435 ss.
- 22) Si veda CIPOLLA, *L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile negli artt. 54 e 55 D.p.r. n. 633/1972*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 615 ss.
- 23) CIPOLLA, *La prova*, cit., 408.
- 24) CIPOLLA, *La prova*, cit., 408.
- 25) Si vedano le osservazioni svolte alla nota n. 9.
- 26) Interpretazioni che peraltro debbono essere tutt'ora utilizzate, nell'Iva e nelle imposte sui redditi, quando l'Amministrazione non possa avvalersi della presunzione legale qui in esame, quindi nelle ipotesi di trasferimenti non immobiliari o nei casi in cui l'accertamento non riguardi imprenditori o esercenti arti e professioni.
- 27) CIPOLLA, *op. ult. cit.*, 443
- 28) CORTE CASS., n. 9265, del 2/9/1995, in *Giur. Imp.* 1996, I, 804 ss.
- 29) La difformità tra corrispettivo e stima dell'UTE rappresenta "soltanto un indizio idoneo a porre in dubbio il valore di un immobile, come dichiarato in sede di compravendita, indizio che non può però di per sé solo assurgere alla dignità di presunzione grave, precisa e concordante, in assenza di ulteriori riscontri atti ad inficiare le risultanze contabili". Così CORTE CASS., sez. trib., 01/08/2000, n. 10049, in *Banca dati Ipsoa*. Nello stesso senso anche COMM.TRIB.REG. Liguria, 11/3/2005, n. 6, in *Banca dati Ipsoa* (con nota critica di MARCHESELLI, *Accertamento induttivo per rilevata differenza tra prezzi dichiarati e prezzi di mercato e mancata allegazione delle stime dell'UTE all'avviso di rettifica*, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 1144 ss.) e CORTE CASS., 16/12/1999, n. 5769, in *Banca dati Ipsoa*; CORTE CASS., sez. trib., 8/5/2000, n. 5769, in *Fisconline*; CIRC.MIN., 26/2/1999, n. 53/E; Comm. trib. regionale Venezia, sez. atti norm., 24/06/1999, n. 67; Comm. trib. prov.le Milano, sez. I, 18/03/1998, n. 577; Comm. trib. prov.le, 29/05/1997; Comm. trib. regionale Venezia, sez. ad. plen., 18/09/1998, n. 174; Comm. trib. regionale Trento, sez. III, 20/06/2000, n. 20, annotate da FORMENTIN, *L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 152 ss. In dottrina, si vedano CIPOLLA, *La prova*, cit., 499-500; LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 535; FORMENTIN, *op. ult. cit.*; TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale: contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitarie*, Milano, 1999, 227; STEVANATO, *Rettifiche dei corrispettivi e transfer pricing "interno"*, in *Rass. trib.*, 1999, 231 ss. Sul tema, recentemente, MERLO, *Iva: base imponibile. Criteri da adottare*, in *Il fisco*, 2006, 2293 ss.

- 30) FORMENTIN, *op.cit.*, 177.
- 31) Secondo CARPENTIERI, *op.cit.*, 214, non sussisterebbero invece ostacoli logici o giuridici "a che la divergenza tra corrispettivo contabilizzato e valore normale del possa talvolta configurare, anche se isolatamente considerata, presunzione grave, precisa e concordante sulla base della quale superare il dato contabile e rettificare il corrispettivo dichiarato". Per questa soluzione, anche CORTE CASS., sez.trib., n. 1034 del 2/7/2001, in *Fisconline*; CIRC.MIN., 22/9/1980, n. 32/9/2267; RIS.MIN., 10/3/1982, n. 9198; nonché la giurisprudenza di merito citata da CARPENTIERI, *op.cit.*, 223, nt. 30.
- 32) Alcune sentenze degli ultimi anni della Corte di Cassazione hanno però in parte mutato il quadro interpretativo di riferimento, attribuendo una forte valenza probatoria, in grado di legittimare gli accertamenti in rettifica, al carattere "antieconomico" del comportamento del contribuente, fondato su valutazioni attinenti alla media ed alla razionalità economica dei prezzi praticati. Se si afferma che l'effettuazione di una operazione imprenditoriale che contrasti con i criteri di economicità, "costituisce di per sé stessa un elemento indiziario estremamente grave e preciso", in grado di legittimare l'accertamento in rettifica dell'Ufficio (Cosi' CORTE CASS., sez. trib., n. 3980 del 22/5/2002, in *Riv.dir.trib.*, 2003, II, 504 ss., con nota di SCALINCI, "Rilevanza fiscale" del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo. Si veda anche la sentenza della CORTE CASS., sez. trib., n. 10802 del 23/4/2002; CORTE CASS., n. 1821 del 18/10/2000, in *Riv.dir.trib.*, 2001, II, 507 ss., con nota di GREGGI, *Il requisito dell'"obiettiva economicità" dell'attività d'impresa nell'accertamento "contabile induttivo"*. Sul tema, FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali*, in *Riv.dir.trib.*, 2003, II, 552 ss.), potrebbe infatti ritenersi integrato l'elemento della "antieconomicità" anche sulla base della discordanza tra corrispettivo dichiarato e valore normale del bene. Pare dunque possibile affermare che la recente riforma si sia posta nella scia dell'indirizzo giurisprudenziale da ultimo citato, riconoscendo un pieno rilievo, nella costruzione della presunzione legale, ad un criterio di medietà quale il valore venale degli immobili trasferiti, con l'effetto di aggravare l'onere probatorio a carico del contribuente.
- 33) PISCHETOLA, *op.cit.*
- 34) PISCHETOLA, *op.cit.* L'Autore rileva inoltre che debbono qualificarsi quali "cessioni di beni" anche le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti ex art. 2, secondo comma, n. 2, D.p.r. 633/72 e le vendite con riserva di proprietà
- 35) L'art. 9 espressamente afferma, inoltre che si tiene conto degli sconti d'uso e che "per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".
- 36) STANCATI, *La base imponibile e le aliquote*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, Giur.sist.dir.trib., diretta da Tesauro, Torino, 2001, 250; MANDO'-MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2006, 282; *contra* CARPENTIERI, *op.cit.*, 32 ss. Secondo una opinione recentemente espressa (CENTORE, *op.ult.cit.*, 2930), il valore normale dovrebbe coincidere con il "prezzo di acquisto" o, in mancanza, con il "costo del bene", ossia con il "costo rilevato nella sfera giuridica del soggetto che provvede al trasferimento fisico". Non si ritiene di condividere simile lettura che, secondo l'Autore citato, risulterebbe maggiormente coerente con il sistema della Sesta Direttiva. E' indubitabile che, nella Sesta Direttiva, il criterio del "prezzo di acquisto o del costo del bene" ha una portata generale quale criterio di valore diverso dal corrispettivo, mentre risulta residuale quella dell'ulteriore (ed alternativo) criterio del "valore normale di mercato" - *open market value* (come messo ben in luce da MONDINI, *Base imponibile e aliquota*, cit., 310 ss.). Al tempo stesso però la lettera dell'art. 14, D.p.r. 633/72, risulta estremamente chiara nel senso dell'adozione del solo criterio del "valore normale di mercato". Non sembra dunque ammissibile una diversa interpretazione della norma nazionale, in base agli ordinari canoni interpretativi, mentre appare possibile dubitare della legittimità sul piano comunitario della stessa.
- 37) Nella determinazione del valore normale, occorre considerare che Direttiva del Consiglio del 24/7/2006, n. 2006/69/CE, ha modificato l'art. 11, parte A, della Sesta Direttiva, che dovrebbe rappresentare la base interpretativa della norma nazionale, ossia l'art. 14, D.p.r. 633/72. Nella nuova formulazione, l'art. 11, parte A, par. 7, Direttiva 77/388/CEE, dispone che per valore normale "si intende l'intero importo che, per ottenere i beni o servizi in questione in quel momento, un cliente, al medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare in condizioni di libera concorrenza ad un cedente o prestatore

indipendente all'interno del territorio dello Stato membro in cui l'operazione è assoggettata all'imposta". Se tale formulazione corrisponde a quella nazionale, di portata innovativa risulta invece il successivo periodo della norma, secondo cui, "qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, il valore normale non è fissato al di sotto del prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, del prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni ovvero, nel caso di prestazioni di servizi, non al di sotto dell'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi".

- 38) In merito, anche FRANZESE-MIELE, *Ecco come il "valore normale" entra nelle cessioni immobiliari*, in *Guida alle novità fiscali*, Il sole 24 ore, 8/2006, 73 ss.
- 39) Così anche CAPOLUPO, *La tassazione degli immobili a valore normale*, in *Il fisco*, 2006, 6315 ss.
- 40) Sul tema, SALVINI, *La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione*, in *Rass.trib.*, 2002, 874 ss. L'Autrice nota che il rinvio alle stime UTE "per relationem" pone frequentemente problemi di conoscenza dell'atto richiamato da parte del contribuente, dal momento che - al contrario di quanto accade per il processo verbale di constatazione - la legge non prevede che in sede di procedimento il contribuente partecipi alle operazioni estimatorie o sia invitato a sottoscrivere la relazione di stima". Sul tema e sul problema della portata interpretativa o innovativa delle norme dello Statuto, si rinvia a BASILAVECCHIA, *Accertamento unitario e motivazione "per relationem"*, in *Riv.giur.trib.*, 2002, 1121 ss.; MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir.prat.trib.*, 2005, 1007 ss.; BEGHIN, *La motivazione per relationem dell'avviso di accertamento tra "conoscibilità" degli atti generali e "conoscenza" delle ragioni della pretesa fiscale: note critiche a proposito di una recente soluzione*, in *Riv.dir.trib.*, 2005, 330 ss.; URICCHIO, *Limiti e condizioni di validità della motivazione "per relationem": il caso della mancata produzione, nel corso del giudizio, di una stima Ute richiamata dall'atto di accertamento*, in *Boll.trib.*, 1996, 1143 ss.
- 41) PISCHETOLA, *op.cit.*
- 42) Così anche Circ. ASSONIME n. 36 del 3/8/2006, par. 2.1.
- 43) Occorre notare come sia probabilmente l'atto di cessione dell'immobile il momento negoziale in cui, nella pratica, appare consigliabile prevedere simili indicazioni. Il negozio di finanziamento può, infatti, non essere contestuale all'atto di cessione e, in termini generali, è in grado di riprodurre interessi diversi, se non addirittura contrapposti, rispetto a quelli del cedente che è, in prima istanza, il soggetto interessato dalla presunzione del valore normale determinato in base all'entità del mutuo. Qualora, peraltro, sia enunciata la specifica destinazione nell'atto finanziamento, occorre richiamare le osservazioni già svolte nello Studio n. 75-2004/T (approvato dalla Commissione studi tributari il 9/9/2004), FRIEDMANN-LOMONACO, *Considerazioni in ordine alla nuova aliquota prevista per i finanziamenti a medio/lungo termine*, nel quale si sottolineava come la destinazione enunciata "dovrebbe essere oggetto di una mera dichiarazione, senza tradursi cioè in un impegno alla destinazione, il quale comporterebbe il rischio di una qualificazione del contratto come mutuo di scopo volontario, con rilevanti riflessi di ordine civilistico".
- 44) CORTE CASS., Sez.Trib., 17229 del 9/2/2006, in *Fisconline*.
- 45) La simulazione relativa del contratto darà luogo alla fattispecie di operazione inesistente ai fini I-va. In tema, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che "l'ufficio finanziario ha il potere di accertare la sussistenza dell'eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'Amministrazione alla percezione del giusto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare *incidenter tantum*, attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di tale accertamento, al fine di verificare la legittimità della pretesa tributaria" (CORTE CASS., Sez.Trib., 12352 del 9/3/2005, in *Fisconline*). Sull'argomento, si vedano FICARI, *La Cassazione aumenta le perplessità sull'indetraibilità dell'Iva per l'intestatario di operazioni inesistenti*, in *Rass.trib.*, 2002, 1776 ss.; RANDAZZO, *Operazione inesistente, buona fede e detraibilità dell'Iva nelle locazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, pag. 374; MERLO, *Iva: l'imposta è dovuta anche sulle operazioni inesistenti*, in *Il fisco*, 2005, 7198 ss.
- 46) Nel senso di non ritenere rilevante il riferimento ai soli "ricavi" nella norma in oggetto, anche NOFERI-GIANNI, *L'accertamento nelle operazioni di cessione immobiliare*, in *Amm.fin.*, 2006, 7.

- 47) Come rileva LUPI, *Manuale professionale*, cit., 535, la determinazione del reddito e delle operazioni imponibili deve "avvenire in base ai corrispettivi veri, e i controlli in base al valore normale servono qui appunto a far emergere il corrispettivo reale".
- 48) Che invece può costituire una valida linea difensiva in tutti quei casi in cui gli Uffici ricorrono al criterio del valore normale per fondare una presunzione semplice; quando, dunque, si è al di fuori delle fattispecie normative qui in esame. Si veda, CARPENTIERI, *op.cit.*, 226.
- 49) Come notato in precedenza, inoltre, risulta necessario che dei criteri di determinazione del valore normale e della differenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato sia data evidenza in sede di motivazione dell'atto, pena nullità dello stesso. Inoltre, qualora l'Ufficio si avvalga di atti e documenti esterni (esempio, stime dell'UTE), le stesse devono essere allegate all'avviso di accertamento.
- 50) Come nota FORMENTIN, *op.cit.*, 174.
- 51) CARPENTIERI, *op.cit.*, 227.
- 52) A differenza di quanto avviene con le presunzioni disciplinate dall'art. 53, D.p.r. 633/72. Nel senso del superamento di tali limiti, si veda peraltro CORTE CASS., Sez.Trib., n. 4098 del 4/4/2000.
- 53) Sul punto, AMATUCCI, *Prove legali, difesa giudiziale ed effettivo adempimento delle obbligazioni tributarie*, in *Dir.prat.trib.*, 1970, 15 ss.
- 54) Si noti, infatti, qualora tali legami risultassero in grado di giustificare la determinazione di corrispettivi diversi da quelli "di mercato", sarebbe raggiunta la prova della non evasione o, comunque, della non infedeltà della dichiarazione. Naturalmente, non dovrebbe ritenersi applicabile la disciplina del *transfer pricing*, che peraltro riguarda le sole imposte sui redditi (art. 110, settimo comma, Tuir) e le ipotesi espressamente disciplinate. Con riferimento alle ipotesi in cui, in particolare nei rapporti tra imprese di un gruppo societario, i corrispettivi di cessioni di beni siano notevolmente inferiori ai valori di mercato, l'Amministrazione finanziaria ha in passato ritenuto di dover qualificare le operazioni quali "destinazioni a finalità estranee" (RIS.MIN., 10/3/1982, n. 9/198, cit.; CIRC.MIN., 26/2/1999, n. 53/E, in *Banca Dati IPSOA*. E' stato sostenuto che si potrebbe "costruire la fattispecie come negozio misto di vendita (per la parte coperta da corrispettivo) e donazione (dunque elargizione gratuita), con la possibilità di ripresa a tassazione della differenza". In questo modo, ai fini sia delle imposte sui redditi sia dell'Iva, si attribuirebbe rilievo sostanziale al criterio del valore normale, che costituisce la base imponibile in caso di trasferimenti di beni d'impresa per destinazioni a finalità estranee. La soluzione, in linea teorica, potrebbe essere condivisa, ma a patto di [ri]qualificare a livello interpretativo l'atto a titolo oneroso quale liberalità atipica. Non sarebbe infatti ammissibile un'applicazione della fattispecie di destinazione a finalità estranee anche ad atti a titolo oneroso, sulla base della sola considerazione di una alterazione dei corrispettivi, pena lo scardinamento di un sistema che si fonda proprio su una determinazione analitica del reddito (d'impresa) e delle operazioni imponibili Iva in base ai corrispettivi contrattuali. In questo senso, però, se non è sufficiente la dimostrazione di uno scostamento tra il valore di mercato ed il corrispettivo contrattuale, occorre dimostrare la sussistenza di una causa mista. Sarà cioè necessario individuare i "due schemi (vendita e donazione)" e le "due funzioni (scambio e liberalità)" (GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2001, 799; GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, Padova, 1993, II, 1, 188) sussistenti nel medesimo schema contrattuale. Non solo però occorrerà dimostrare la causa di liberalità – teoricamente ammissibile nelle ipotesi di vendita a prezzo vile, nel contratto *mixtum cum donatione* – ma anche, stando almeno alle indicazioni delle interpretazioni prevalenti, che la causa di liberalità prevale su quella onerosa. Secondo la "teoria dell'assorbimento", infatti, la disciplina applicabile deve essere individuata in base al tipo contrattuale prevalente. La strada indicata dall'Amministrazione si rivela dunque notevolmente complessa da un punto di vista probatorio e, in ogni caso, facilmente aggirabile se la volontà elusiva, che l'Amministrazione vorrebbe colpire, è accompagnata da una non macroscopica sproporzione tra il bene ceduto ed il prezzo praticato. Sul tema, si rinvia a LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno di Genova, 2-3 luglio 1999, coordinati da Uckmar, Padova, 2000, 326.
- 55) CARPENTIERI, *op.cit.*, 227.
- 56) FORMENTIN, *op.cit.*, 179, secondo cui "la valutazione di congruità dei corrispettivi contrattuali sulla base del mero raffronto con i valori di mercato non consente, in molti casi, di cogliere il signifi-

cato economico di una data operazione. Non di rado, infatti, è solo in relazione all'attività globalmente considerata che è possibile individuare la strategia imprenditoriale di singole operazioni le quali, isolatamente considerate, potrebbero sembrare prive di giustificazione economica".

- 57) CARPENTIERI, *op.cit.*, 227.
- 58) Valgono le stesse considerazioni svolte nello studio n. 117.2006/T, PISCHETOLA, Limiti ai poteri di rettifica dell'amministrazione finanziaria e valutazione catastale "automatica" dopo il "decreto Bersani" n. 223/2006 (approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 5 settembre 2006), in cui si afferma che "non può ignorarsi l'affidamento oggettivo che il contribuente può aver riposto nel pregresso sistema normativo portante preclusione dei poteri accertativi spettanti all'A.F. nelle specifiche ipotesi previste dai commi quarto e quinto dell'art. 52 TUR e che pertanto l'imprevedibile retroattività della novella inciderebbe giocoforza sulle modalità del rapporto tributario intrattenuto con la P.A., rapporto – che è bene ricordare – deve essere sempre improntato al principio della collaborazione e della buona fede. Il che appare confermato pacificamente dalla giurisprudenza della Suprema Corte." Il ruolo costituzionale del principio del legittimo affidamento nei rapporti tra Fisco e contribuente è stato recentemente ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 21513 del 22 giugno 2006 (dep. il 6 ottobre 2006), in *Fisconline*.
- 59) CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1933, 85.
- 60) TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno di Rimini, 22-23 febbraio, 1985, a cura di AE Granelli, Rimini, 1987, 58. Alla stessa conclusione, anche se con argomentazioni in parte differenti, giunge CIPOLLA, *La prova*, cit., 629 ss. Sul tema, inoltre MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, 255 ss.
- 61) CORTE CASS., sez.trib., sent. n. 10598 del 19 luglio 2002, in *Il fisco*, 2002, 6567 ; CORTE CASS., sez. trib., sent. n. 518 del 18 gennaio 2002, in *Fisconline*; CORTE CASS., sez.trib., n. 12731, del 30 agosto 2002, in *Il fisco*, 2002, 5985.

(Riproduzione riservata)