Accertamenti immobiliari: evoluzione legislativa

L'Agenzia delle Entrate chiarisce la decorrenza delle modifiche apportate dalla Comunitaria 2008 alla disciplina degli accertamenti immobiliari: l'abrogazione della presunzione ha effetto retroattivo.

di **Luigi Ferrajoli**

AVVOCATO E DOTTORE COMMERCIALISTA – STUDIO FERRAJOLI LEGALE TRIBUTARIO IN BERGAMO E BRESCIA

Alla luce delle ultime modifiche legislative apportate in materia di determinazione del valore degli immobili si è posto il problema di verificare la tenuta delle **norme procedurali** impiegate dall'Amministrazione finanziaria nelle **rettifiche** delle **transazioni immobiliari**.

Al fine di garantire l'uniformità dell'attività degli Uffici, l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 14 aprile 2010 n. 18/E fornisce alcuni **chiarimenti** in merito alla **decorrenza** delle **modifiche** introdotte dalla Comunitaria 2008 (L. 7 luglio 2009, n. 88) che ha modificato le disposizioni relative alla determinazione del **valore imponibile** nelle **transazioni immobiliari** facendo venir meno la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di fondare la rettifica delle dichiarazioni sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per la cessione di beni immobili e il relativo valore normale.

Abrogata la presunzione legale di corrispondenza tra corrispettivo e valore normale

L'esame del fondamento della previgente e della attuale disciplina, nonché la considerazione del contesto normativo in cui la modifica deve operare può consentire di apprezzare in modo più ampio l'ambito della riforma e definirne gli effetti nel tempo, indipendentemente dalla data di effettiva vigenza.

PRESUNZIONI INTRODOTTE dal D.L. 223/2006

Con l'entrata in vigore del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (cd. «decreto Bersani») e con le modifiche ad esso apportate in sede di conversione con la L. 4 agosto 2006, n. 248, l'**impulso** dato agli **strumenti accertativi** nell'ambito delle **cessioni immobiliari** è stato di **indubbia rilevanza**.

Il provvedimento ha **modificato** le norme riguardanti **Iva**, **imposta** di **registro** e **imposte** sui **redditi**, con l'effetto di prevedere, per gli atti aventi ad oggetto **immobili**, un necessario riferimento al **valore normale** in sede di **accertamento**.

L'art. 35 [CFF ⊙ 1806] del predetto decreto aveva introdotto alcune disposizioni volte ad ampliare i poteri dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo. In particolare il comma 2 del citato art. 35 aveva inserito nel comma 3 dell'art. 54, D.P.R. 633/1972 [CFF ⊙ 254], che disciplina la rettifica delle dichiarazioni annuali Iva, un nuovo capoverso, ai sensi del quale: «*Per le **cessioni** aventi ad oggetto **beni immobili** e relative pertinenze, la **prova*** (di un imponibile maggiore di quello dichiarato, n.d.A.) *si intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni* (immobili, n.d.A.), *determinato ai sensi dell'art. 14 del presente decreto*».

In altri termini, venuto meno qualsiasi vincolo connesso con la valutazione su base catastale, gli Uffici finanziari (sulla scorta delle disposizioni introdotte dal D.L. 223/2006) ogniqualvolta i **corrispettivi** dichiarati in sede di cessione di beni immobili risultavano **inferiori** al **valore normale** di cui al citato art. 14, D.P.R. 633/1972 [CFF ⊙ 214], potevano **rettificare** la **dichiarazione Iva**, senza dover fornire prove ulteriori per contestare l'incompletezza, la falsità o la inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione. Si trattava di una **presunzione legale**, ancorché **relativa**, in quanto ammetteva **prova contraria** da parte del contribuente.

Tale disposizione consentiva all'Amministrazione finanziaria di procedere direttamente alla rettifica della dichiarazione annuale Iva, indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente, considerando intergrata la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per un ammontare

superiore a quello dichiarato in caso di scostamento tra il corrispettivo delle cessioni di beni immobili e relative pertinenze ed il valore normale dei beni medesimi.

Analogamente il comma 3 del predetto articolo aveva inserito nella lett. d) del comma 1 dell'art. 39, D.P.R. 600/1973 [CFF ⊙ 6339], che disciplina il reddito d'impresa, un nuovo capoverso, ai sensi del quale: «*Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui beni, la prova dell'esistenza di maggiori ricavi* (rispetto a quelli dichiarati, n.d.A.) *s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni* (immobili, n.d.A.) *determinato ai sensi dell'art. 9, co. 3 del Tuir*».

Pertanto detta disposizione prevedeva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica del reddito d'impresa, considerando integrata la prova dell'esistenza di «**attività non dichiarate**» e, quindi, della «**infedeltà** dei relativi **ricavi**», in caso di **scostamento** tra il **corrispettivo** dichiarato per le cessioni di beni immobili (ovvero per la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui beni medesimi) ed il **valore normale** degli stessi. La dichiarazione di un ricavo da cessione di beni immobili di ammontare inferiore al valore normale configurava una **presunzione** (di evasione fiscale) **grave, precisa** e **concordante**.

Da ciò derivava la possibilità per gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate di rettificare il reddito d'impresa senza dover previamente provare l'infondatezza, la falsità o l'inesattezza della dichiarazione dei redditi ovvero l'irregolare tenuta delle scritture contabili: in tal caso, l'**onere** della **prova** veniva trasferito dall'Ufficio accertatore al **contribuente**, sul qual incombeva l'onere di dimostrare in modo convincente (e possibilmente su base documentale) che l'ammontare del ricavo percepito era effettivamente inferiore al valore normale del bene immobile ceduto.

Per dare concreta applicazione alle predette disposizioni la Finanziaria 2007 (art. 1, co. 307, L. 27 dicembre 2006, n. 296 [CFF ⊙ 1832]) ha demandato ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, la periodica fissazione dei criteri utili per determinare «*il valore normale dei fabbricati*» ai sensi dell'art. 14, D.P.R. 633/1972 (Iva); dell'art. 9, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF ⊙ 5109] (imposte sui redditi); dell'art. 51, co. 3, D.P.R. 131/1986 [CFF ⊙ 2051] (imposta di registro).

In attuazione del citato art. 1, co. 307, Finanziaria 2007, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emesso il Provvedimento 27 luglio 2007 (cd. provvedimento «**valori Omi**»), con il quale ha individuato un articolato percorso per giungere alla determinazione del «valore normale», fornendo così l'ultimo «tassello» al nuovo sistema di accertamento relativo alle vendite immobiliari.

È interessante rilevare come tale provvedimento indichi le modalità di determinazione del valore normale dei fabbricati e unità immobiliari urbane (appartenenti alle categorie A, B, C e D), ma non di quello dei terreni, le cui cessioni, se poste in essere da un soggetto passivo e se si tratta di terreni edificabili, sono soggette ad Iva.

Infine, viene introdotta un'ulteriore novità con la Finanziaria 2008 (art. 1, co. 265, L. 244/2007 [CFF ⊙ 1840]) che interviene a **delimitare l'ambito applicativo** del citato D.L. 233/2006, disponendo che «*in deroga all'art. 1, co. 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212, per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006 deve intendersi che le presunzioni di cui all'art. 35, co. 2, 3 e 23 bis del D.L. 223/2006 (...) valgano, agli effetti tributari, come* ***presunzioni semplici***».

Pertanto, viene stabilito che, ferme restando per il futuro le nuove regole, per gli **atti** di **transazione immobiliare perfezionati prima** del **4 luglio 2006** (data di entrata in vigore del D.L. 233/2006) l'eventuale differenza che dovesse emergere fra «corrispettivo/ricavo dichiarato» e «valore normale» non integra (come accade per gli atti compiuti successivamente) una **presunzione legale** relativa di infedeltà dei corrispettivi dichiarati (ai fini Iva), né una **presunzione semplice qualificata** di infedeltà dei ricavi dichiarati, ai fini delle imposte sui redditi (e dell'Irap); bensì costituisce (in entrambi i settori impositivi) solo una **presunzione semplice**, che come tale è lasciata al **prudente apprezzamento** del giudice, il quale può utilizzarla solo se grave, precisa e concordante.

Di conseguenza, per gli atti perfezionati prima del 4 luglio 2006 l'Ufficio potrà fondare un (valido) accertamento in rettifica solo se l'indizio evasivo basato sulla differenza fra corrispettivo/ricavo (dichiarato) e valore normale (presunto) sarà corroborato e supportato da «altri elementi», anche presuntivi, che siano idonei nel loro insieme, a trasformare la presunzione da semplice a grave, precisa e concordante.

In sintesi, per i trasferimenti immobiliari posti in essere prima del 4 luglio 2006 non potevano trovare applicazione le regole di accertamento introdotte dal D.L. 223/2006, mentre per i trasferimenti successivi, era pienamente operativo il nuovo sistema di accertamento.

Riguardo alla **decorrenza** delle **nuove regole**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti:

- con la C.M. 6 febbraio 2007, n. 6/E, in materia di imposta di registro, ha precisato che la nuova normativa in tema di accertamenti immobiliari,

vale **solo** per il **futuro**;

- con la C.M. 16 febbraio 2007, n. 1/E, in materia di Iva e imposte sui redditi, al contrario, le nuove disposizioni in quanto **procedimentali**, avrebbero **efficacia retroattiva** e, quindi, potrebbero essere applicate per tutte le operazioni accertate dal 4 luglio 2006, anche se realizzate precedentemente.

Natura giuridica della presunzione

Come detto, il D.L 223/2006 poneva una **presunzione legale relativa** con i seguenti effetti sulle parti coinvolte nel giudizio tributario come di seguito evidenziato.

- **Amministrazione finanziaria**: la **presunzione** è palesemente *pro* **Fisco**: viene alleggerito l'onere probatorio per l'Amministrazione che non è tenuta a fornire la prova del fatto presunto, in quanto è la legge medesima a considerare integrato tale fatto;
- **giudice Tributario**: in sede di contenzioso la presunzione legale relativa produce **effetti processuali vincolanti** per il giudice. Ciò a patto che il contribuente non fornisca la prova contraria capace di vincere la presunzione legale relativa. A questo punto il giudice, sulla base del proprio libero convincimento, deciderà se i fatti e le circostanze addotte dal contribuente siano idonee o meno a superare la presunzione normativa;
- **contribuente**: il soggetto passivo di imposta dovrà fornire **argomentazioni**, nonché **elementi fattuali** e **documentali**, che possano vincere la presunzione del Fisco; si ha, pertanto, un'**inversione** dell'**onere** della **prova** rispetto alla casistica tradizionale.

Difesa del contribuente nel regime introdotto dal D.L. 223/2006

La **prova contraria** concessa al contribuente è di **ordine negativo**, cioè dimostrare che la differenza fra valore normale e corrispettivo dichiarato **non** ha determinato **alcuna evasione**, non essendosi concretizzato **alcun occultamento** di **corrispettivo**.

La difesa del contribuente deve concentrarsi su tutti quegli elementi che giustificano l'avere praticato un prezzo inferiore al valore normale stimato dall'Ufficio.

Due sono i profili su cui la difesa deve incentrarsi:

- la **costruzione** del **valore normale** da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- le **specificità** della singola compravendita che hanno determinato l'applicazione del **prezzo dichiarato inferiore** a quello teorico stimato in fase di verifica.

Sotto il primo profilo le **eccezioni opponibili** sono le seguenti:

- avere assunto quotazioni Omi non corrispondenti al tempo in cui è stato pattuito il corrispettivo; il riferimento è alla data dell'atto ovvero a quella del preliminare registrato;
- avere assunto quotazioni Omi non corrispondenti alla zona omogenea dell'immobile;
- avere assunto quotazioni Omi non corrispondenti alla categoria catastale dell'immobile;
- avere assunto quotazioni Omi non corrispondenti ai coefficienti di merito dell'immobile ovvero allo stato conservativo.

Sotto il profilo delle **caratteristiche** dello **specifico immobile** gli elementi probatori opponibili dal contribuente possono riguardare:

- la **particolarità** della **zona** considerato che il censimento Omi viene effettuato rispetto a zone comunali ampie e disomogenee (per cui, ad esempio, l'area in cui è sito l'immobile pur rientrante in una zona «periferia» nelle quotazioni Omi può essere meno apprezzata perché si trova in zona con scarsi servizi pubblici);
- un **generale scarso valore commerciale** dell'immobile a causa di vincoli posti dal piano regolatore;
- l'**assenza** di **aree verdi recintate**;
- la presenza di **pareti cieche** (perché magari l'edificio è stato realizzato adiacente ad altro esistente).

NOVITÀ della COMUNITARIA 2008

L'intervento operato dal Legislatore in sede di approvazione della Comunitaria 2008 si è reso necessario, per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, a seguito dell'invio da parte della Commissione europea di un parere motivato (procedura di infrazione n. 2007/4575) con il quale la stessa aveva sollevato eccezioni di compatibilità delle disposizioni introdotte dal D.L. 223/2006 con l'ordinamento comunitario in quanto contrastanti con l'art. 73, Direttiva 2006/112/Ce.

L'art. 24, co. 4, lett. f) e co. 5, Comunitaria 2008 ha modificato il co. 3 dell'art. 54, D.P.R. 633/1972 e la lett. d) del co. 1 dell'art. 39, D.P.R. 600/1973, eliminando le disposizioni introdotte dal D.L. 223/2006 e **riportando** di fatto il sistema nella **situazione** ***ante*** **«decreto Bersani»**.

In tale ottica, a partire dal 29 luglio 2009, l'Amministrazione Finanziaria non può più fondare una rettifica dei ricavi dichiarati, o del valore aggiunto soggetto ad Iva relativo alla cessione di un immobile, solo sulla base della differente valutazione commerciale dell'immobile, ovverosia sul cd. **«valore normale»**.

Precisamente la presunzione legale relativa introdotta dalla riforma Visco-Bersani, permetteva al Fisco di invertire l'onere della prova in capo al contribuente qualora, il valore di una cessione immobiliare stimato dall'Omi si fosse manifestato superiore al valore dichiarato.

Con le modifiche apportate dalla Comunitaria 2008, tale possibilità è venuta meno, **riallineando** la **normativa interna** a quella **comunitaria** e rendendo **meno ardua** la **difesa** del **contribuente**.

Pertanto la rettifica potrà essere effettuata, ma come avveniva in precedenza, solamente sulla base di prove documentali o presunzioni semplici, qualificate però dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, da valutare caso per caso.

La possibilità di fondare un accertamento di valore per le compravendite immobiliari solamente sulla base del valore normale così come individuato dall'Omi è venuta meno, sia nell'ambito Iva, sia nell'ambito delle imposte sui redditi. La modifica, molto probabilmente ispirata dai forti dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario, è contenuta nell'art. 24, Comunitaria 2008. In particolare la disposizione da ultimo citata riscrive, sia il terzo comma dell'art. 54, D.P.R. 633/1972, sia la lett. d) dell'art. 39, co. 1, D.P.R. 600/1973, **eliminando** il riferimento al **valore normale** quale **prova sufficiente** per legittimare un **accertamento** di **valore** per le cessioni di beni immobili effettuate in regime d'impresa.

L'art. 24, Comunitaria 2008 non interviene nell'ambito dell'imposta di registro, tanto è vero che l'applicabilità dell'art. 52, co. 4, D.P.R. 917/1986 [CFF ⊙ 5152] non è stata ripristinata.

Effetti della Comunitaria 2008 sul regime della prova

La Comunitaria 2008, abrogando le disposizioni introdotte dal D.L. 223/2006 agli artt. 54, co. 3, D.P.R. 633/1972 e 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973, ha fatto venire meno le presunzioni legali previste dal medesimo decreto-legge, ripristinando, in sostanza, il quadro normativo esistente prima della sua entrata in vigore, ossia prima del 4 luglio 2006.

Viene in tal modo **revocata** la **presunzione legale relativa** cd. ***iuris tantum*** di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene.

Dunque, a seguito dell'entrata in vigore della predetta legge, per gli accertamenti relativi alle cessioni di beni immobili trovano applicazione le disposizioni di carattere «generale» di cui all'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973, il quale dispone che «*l'esistenza di attività non dichiarate è desumibile anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano **gravi, precise** e **concordanti***».

Ciò detto, è necessario valutare se le modifiche introdotte dalla Comunitaria agli artt. 54, co. 3, D.P.R. 633/1972 e 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973, producano effetti con riferimento al periodo compreso tra la data di entrata in vigore del Decreto «Visco-Bersani» (4 luglio 2006) e quella di decorrenza delle predette modifiche (15 luglio 2009 per l'Iva e 29 luglio 2009 per le imposte sui redditi), con riguardo alle **situazioni non ancora definite**.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 18/E/2010, chiarisce che l'**abrogazione** della «**presunzione legale-relativa**» a suo tempo introdotta con il D.L. 223/2006, produce effetti **anche** con riferimento al **periodo pregresso**.

La statuizione *de quo* si ricava dall'analisi della C.M. 16 febbraio 2007, n. 11/E (paragrafo 12.4) con la quale è stato affermato che la norma introdotta dal D.L. 223/2006 (a maggior ragione la successiva norma abrogativa) ha «***natura procedimentale***» e che, pertanto, «*ha efficacia anche per i **periodi d'imposta ancora accertabili***».

L'approvazione della Comunitaria 2008 **non** comporta la **totale scomparsa** del «**valore Omi**». La conseguenza è la «**retrocessione giuridica**» della **presunzione**, ossia la sua trasformazione da presunzione legale relativa a **presunzione semplice**.

In sostanza, come avveniva *ante* D.L. 223/2006, l'eventuale scostamento tra valore normale e prezzo dichiarato, può:

- costituire un **semplice indizio** di **evasione** (presunzione semplicissima). L'indizio potrà essere utilizzato in modo isolato in sede di accertamento solamente in presenza di una fattispecie che permette un accertamento induttivo puro ai sensi dell'art. 39, co. 2, D.P.R. 600/1973;
- essere un elemento sufficientemente rafforzato da permettere l'effettuazione di un accertamento di tipo analitico-induttivo, ossia costituire, grazie ad altri elementi di supporto o integrazione, presunzione qualificata, semplice, ossia «grave, precisa e concordante», ex art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973;

Alla luce del nuovo scenario derivante dalla Comunitaria 2008 è indispensabile che l'Amministrazione finanziaria modifichi la propria strategia accertativa. Il valore normale immobiliare non potrà più costituire un punto di arrivo, quanto, invece, un punto di partenza.

Gli **eventuali scostamenti** fra valore normale (Omi) e valore dichiarato dovranno costituire esclusivamente **validi «spunti»** per **ulteriori attività istruttorie** finalizzate al rinvenimento di altri elementi probatori integrativi.

L'onere di provare l'occultamento del corrispettivo torna a gravare sull'Amministrazione finanziaria senza che a favore di quest'ultima operi alcuna presunzione legale che ribalti sul contribuente l'onere probatorio.

– segue a pag. 10 –

Accertamenti immobiliari: modifiche normative

Art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973		
Testo previgente	**D.L. 223/2006**	**Comunitaria 2008**
«(...) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».	*«(...) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».*	*«(...) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».*
Art. 54, co. 3, D.P.R. 633/1972		
Testo previgente	**D.L. 223/2006**	**Comunitaria 2008**
«L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai nn. 2), 3) e 4) dell'art. 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso».	*«L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai nn. 2), 3) e 4) dell'art. 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso. Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto».*	*«L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai nn. 2), 3) e 4) dell'articolo 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso».*

– segue da pag. 8 –

Le sole **stime Omi non** possono reggere la legittimità di un **accertamento** di tipo **presuntivo**, costituendo **meri valori statistici**.

L'Ufficio, nella motivazione e nella prova della contestazione, dovrà avvalorare le proprie stime con **ulteriori elementi** a supporto, quali, a mero titolo esemplificativo:

- **mutui** erogati agli **acquirenti** (l'ammontare dl finanziamento non assume più alcuna rilevanza di presunzione legale);
- **altre stime immobiliari**;
- constatazione della **mancata congruità** agli **studi** di **settore**;
- contestazioni di **comportamenti antieconomici** imputabili all'impresa;
- i prezzi praticati che emergono dalle compravendite fra privati per la stessa zona, nonché nello stesso periodo temporale;
- i prezzi riscontrabili dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi in base all'osservazione dei costi sostenuti per la costruzione;
- i prezzi che emergono da **offerte** di **vendita** al pubblico tramite i *media*;
- risultanze di **eventuali indagini finanziarie**.

DECORRENZA dell'ABROGAZIONE

Per effetto della Comunitaria 2008 gli atti di accertamento per i trasferimenti immobiliari, sia ai fini Iva che ai fini delle imposte dirette, **non** potranno più basarsi sul **semplice richiamo** ai **valori Omi**.

Si tratta di considerare gli effetti dell'abrogazione anche sugli **atti** già **emessi** in **passato**.

Quando è entrato in vigore il D.L. 223/2006, l'Agenzia delle Entrate ha precisato (C.M. 11/E/2007) che si trattava di disposizioni procedimentali e, quindi, **retroattive**. Lo **stesso principio** deve valere **ora**, ma **a favore** del **contribuente**, per cui gli atti già emanati, che considerano i valori Omi come presunzione legale e con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, dovranno essere **annullati**.

In caso di pendenza del giudizio, se non si giunge all'estinzione dello stesso (per annullamento dell'atto da parte dell'Ufficio), il giudice dovrebbe riconoscere la **valenza retroattiva** della **norma**.

Per i nuovi accertamenti le stime Omi potranno rivestire unicamente la natura di semplici indizi ed integrare, in unione con ulteriori elementi indiziari, la natura di presunzione semplici.

La presunzione semplice non ha bisogno di alcuna norma, dovendo il giudice valutare se gli elementi probatori portati in giudizio hanno o meno i caratteri di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici.

In sostanza l'abrogazione della presunzione legale fondata sulle stime Omi comporta per gli accertamenti fondati esclusivamente su tale presunzione:

- **accertamenti già emessi** ed in **contenzioso**: l'**abrogazione**, stabilita dalla **Comunitaria 2008**, della **presunzione** ha effetto **retroattivo**. L'Ufficio dovrebbe annullare l'atto in autotutela determinando la cessazione della materia del contendere, ovvero il giudice tributario dovrebbe annullare l'atto riconoscendo l'efficacia retroattiva della norma;
- **accertamenti già emessi** con **termini** per **ricorrere non ancora scaduti**: l'Ufficio dovrebbe disporre l'annullamento dell'atto in autotutela, in mancanza è onere del contribuente impugnare l'atto nei termini di fronte al giudice tributario, onde fare valere la novella legislativa;
- **accertamenti da emettere**: l'Ufficio deve tenere conto delle nuove disposizioni evitando di emettere atti il cui fondamento sia esclusivamente quello della differenza fra valore Omi e corrispettivo dichiarato.

LA SETTIMANA fiscale
Si veda anche A. Bullo, «*Accertamento delle cessioni immobiliari – Chiarimenti sui contenziosi dall'Omi dopo la bocciatura della Ue*», ne *La Settimana fiscale* n. 17/2010, pagg. 17-19.