



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

"GLI ACCERTAMENTI FISCALI BASATI SUI DATI OMI"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: GIULIA LUNARDI

MATRICOLA N. 1056924

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

INDICE

INTRODUZIONE	7
Capitolo 1. I BENI IMMOBILI NEL PATRIMONIO DELLA SOCIETA'	
1.1. I beni relativi all'impresa: profili identificativi.....	9
1.2. Gli immobili “merce”.....	15
1.3. Gli immobili strumentali per natura e per destinazione.....	16
1.3.1. L'assegnazione dei beni ai soci e la qualificazione dei beni relativi all'impresa.....	19
1.4. Gli immobili – patrimonio.....	24
Capitolo 2. LE RETTIFICHE DEL REDDITO E DEL VOLUME D'AFFARI CONNESSE ALLE OPERAZIONI DI COMPRAVENDITA IMMOBILIARE	
2.1. La funzione del valore normale sull'accertamento.....	27
2.2. Interventi legislativi sul valore normale e sull'utilizzo di tale valore in sede accertativa.....	34
2.3. L'attuale impiego del valore normale.....	45
2.4. L'Osservatorio del Mercato Immobiliare: i principi generali e la sua organizzazione.....	50
2.5. Il sistema informativo territoriale dell'OMI: i principi metodologici alla base della determinazione delle quotazioni.....	54
2.6. In tema di legittimità dell'accertamento esclusivamente fondato sui dati OMI.....	59
CONCLUSIONI.....	65
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....	69

INTRODUZIONE

La fiscalità immobiliare rappresenta da anni una tematica non ben definita, sempre in continua evoluzione, ove il legislatore mediante la proliferazione di numerose disposizioni ha cercato di stabilire un filo conduttore in modo da creare un sistema dotato di organicità e coerenza. Al contempo la naturale visibilità degli immobili, la loro afferenza al territorio, oltre che la vastità delle loro peculiari caratteristiche ha ingenerato l'esigenza di una molteplicità di entrate, sempre più gravose.

Uno scenario di elevata fiscalità si è così definito, provocando un diffuso fenomeno evasivo nel settore delle compravendite immobiliari tanto da divenire uno dei principali obiettivi su cui l'Agenzia delle Entrate incentra i propri controlli.

Siamo al cospetto di uno scenario in cui la sua rilevanza ai fini del gettito erariale va di pari passo con l'esigenza di reprimere l'evasione fiscale, tale da risultare tutt'oggi un'attività centrale ai fini del reperimento di nuove risorse finanziarie per il bilancio dello Stato e degli enti territoriali.

Con il presente elaborato si vuole trattare un particolare metodo dell'attività accertativa propria del settore in materia di trasferimenti immobiliari, fondato sull'individuazione di un parametro di riferimento, ossia il c.d. valore normale come risultato dei dati elaborati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare.

A tal fine, è stato doveroso innanzitutto presentare la tripartizione della fiscalità immobiliare ai sensi della disciplina del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che impone la distinzione degli immobili diretti all'attività imprenditoriale da quelli la cui strumentalità può essere rilevata in merito alla propria destinazione ovvero alle proprie insite peculiarità.

Verranno inoltre analizzate le previsioni normative circa l'individuazione dei beni relativi alle imprese individuali, in quanto diviene necessario distinguere i beni funzionali all'attività dal patrimonio personale dell'imprenditore stesso, dacché solo i primi influenzano il risultato d'esercizio.

Suddetta tripartizione impone agli operatori del diritto di procedere alla corretta individuazione della natura dell'immobile: ad una differente categoria immobiliare corrisponde un diverso regime di determinazione del reddito imponibile.

Tuttavia tale suddivisione suscita difficoltà soprattutto in riferimento alla mancanza di una disciplina uniforme per gli immobili patrimoniali, identificati in via meramente residuale.

Nella seconda parte dell'elaborato, considerando tali premesse, verrà posta maggiore attenzione in merito alla centrale funzione del valore normale al fine di accertare la presenza di maggiori ricavi non dichiarati, in sede di trasferimenti immobiliari.

Detto criterio, trattandosi di un dato di "medietà" ha ingenerato un nuovo scenario di difficoltà interpretative circa la sua precisa identificazione che poggia su argomentazioni di natura presuntiva. Il quadro normativo che si era delineato avrebbe potuto incorrere nel rischio di una diversa determinazione del valore normale in ragione del differente criterio adottato per il suo calcolo.

Come si vedrà nel corso della trattazione, alla luce delle numerose modifiche legislative degli ultimi anni in materia di cessione di immobili, risulta evidente dunque la *ratio* perseguita dall'Agenzia delle Entrate mediante l'emanazione del provvedimento c.d. OMI (provvedimento del 27 luglio 2007). A fronte dell'esigenza di chiarezza e certezza sul piano applicativo delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi ed imposta sul valore aggiunto, ha introdotto un processo di determinazione del valore normale dei fabbricati compravenduti prendendo come dato di partenza il valore unitario rilevato semestralmente dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare.

Questa struttura, interna all'Agenzia del Territorio, nasceva con il duplice obiettivo di concorrere alla trasparenza del mercato immobiliare e di collaborare con l'Agenzia stessa attraverso la fornitura di elementi informativi, di supporto dei processi estimativi.

Nella seconda parte dell'elaborato, dopo una presentazione della funzione nonché della struttura organizzativa interna dell'Osservatorio, verranno presentati i principi metodologici alla base della determinazione materiale delle quotazioni OMI.

Considerando la loro natura meramente statistico-quantitativa, non potevo esimermi dal trattare, in chiusura, le problematiche circa l'efficacia riconosciutagli in termini di legittimità, evidenziando le differenti linee interpretative giurisprudenziali.

CAPITOLO PRIMO

I BENI IMMOBILI NEL PATRIMONIO DELLA SOCIETA'

Sommario: 1.1. I beni relativi all'impresa: profili identificativi – 1.2. Gli immobili “merce” - 1.3. Gli immobili strumentali per natura e per destinazione – 1.3.1. L'assegnazione agevolata dei beni ai soci e la qualificazione dei beni relativi all'impresa – 1.4. Gli immobili - patrimonio.

1.1. I beni relativi all'impresa: profili identificativi

I beni appartenenti alle società commerciali e agli imprenditori commerciali possono essere destinati a diversi impieghi all'interno del circuito produttivo nel quale si trovano. Stabilire quando un bene si possa definire relativo all'impresa è fondamentale, poiché concorre a delineare il perimetro delle fattispecie della grande maggioranza delle norme che disciplinano *subiecta materia*¹.

La normativa contenuta nel TUIR, come avrò modo di presentare nel corso dell'elaborato, stabilisce come dalla particolare classificazione del bene si generino una serie di componenti positive e componenti negative di reddito in base alle quali la legge ha previsto determinate regole di valutazione².

Invero, per stabilire l'afferenza di un bene alla sfera imprenditoriale, il legislatore adotta il

1 La questione in merito all'individuazione dei beni c.d. relativi all'impresa è decisiva in relazione alle imposte sui redditi ove risulta fondamentale stabilire il concorso dei beni alla formazione del reddito d'impresa; analogamente, in materia di imposta sul valore aggiunto in merito alla quale si tratta di decidere se le operazioni di trasferimento degli stessi beni siano oggetto di tassazione di detto tributo.

2 Come chiarirò nei prossimi paragrafi, successivamente all'identificazione dell'area dei beni relativi all'impresa è il risultato di un'attenta analisi volta a rilevare il rapporto esistente tra ogni singolo bene e l'attività imprenditoriale. Segnatamente, in ragione al legame tra essi intercorrente, i beni saranno così assoggettati ad una sostanziale diversificazione del regime attraverso cui sono espressi ed imputati al periodo i relativi componenti positivi e componenti negativi di reddito ad essi riconducibili. In tal senso si veda NOCERINO O., SANTORO R., VALENZIANO M., *Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze: beni relativi all'impresa, cessioni e conferimenti, autoconsumo e gratuità, contributi*, Assago, 2010,119.

criterio dell'effettivo collegamento funzionale con l'attività d'impresa³, ossia in ragione dell'idoneità del bene a costituire mezzo per lo svolgimento dell'attività stessa. Segnatamente, la disciplina tributaria prevede un differente regime contabile e fiscale per i cespiti utilizzati all'interno del ciclo produttivo, ossia quelli diretti al perseguimento dello scopo economico imprenditoriale, distinguendoli da quelli destinati alla vendita ovvero utilizzati per la gestione dell'impresa⁴.

L'importanza di individuare i beni relativi all'impresa risiede nell'esigenza di doverli scindere da quelli appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore, dacché solo i primi influenzano il risultato d'esercizio. Tale principio, ai fini delle imposte sui redditi risulta dalla disposizione racchiusa nell'art. 65 TUIR la quale, nel regolamentare l'individuazione dei beni afferenti alla sfera fiscale imprenditoriale, disciplina distintamente a seconda che l'impresa sia esercitata come società commerciale ovvero individualmente. Segnatamente, il primo comma, stabilisce che rientrano nell'area dei beni relativi all'impresa individuale i beni e le prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, le materie sussidiarie, i semilavorati e gli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, ed i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, oltre che tutti i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa all'interno dell'inventario⁵.

Secondo dette considerazioni è evidente come il legislatore individui altresì un collegamento sul piano formale, intercorrente tra i beni del soggetto e l'attività commerciale esercitata, volto a delineare così i confini della sfera imprenditoriale del patrimonio di quest'ultimo. Prescindendo dalle sue caratteristiche e dalla finalità a conseguire il risultato dell'impresa, nel patrimonio imprenditoriale del soggetto non ricadono dunque solo gli elementi di fatto connessi all'iniziativa economica, bensì anche quelli che, per sua volontà, nella compilazione dell'inventario ha scelto di ricomprendere in tale sfera, anziché in quella "privata"⁶.

Tuttavia, mentre con il criterio sostanziale per stabilire l'effettivo collegamento funzionale all'attività concretamente svolta dall'impresa è necessario verificarlo con un'indagine caso per

3 In tal senso si veda STEVANATO D., *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, 154, nota 32. Analogamente, nello stesso senso, si veda MOSCHETTI F., *I beni relativi all'impresa*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 615 ss.

4 Detta classificazione sarà oggetto di analisi nel presente capitolo. Si veda *infra* par. 1.2, 1.3, 1.4.

5 Secondo quanto stabilito dal disposto contenuto nell'art. 65 TUIR, comma primo, l'inventario deve essere tenuto a norma dell'art. 2217 del codice civile. In tal proposito, nel testo originario del DPR n.600 del 29 settembre 1973, disponeva ugualmente che «nell'inventario delle imprese individuali devono essere distintamente indicate e valutate le attività e le passività relative all'impresa». STEVANATO D., *Inizio e cessazione*, cit, 153.

6 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia, settima edizione*, Padova, 2010, 338.

caso⁷, diversamente l'inserimento di un bene nel patrimonio contabile dell'impresa attraverso la rilevazione nelle scritture inventariali è espressamente qualificato dal legislatore come atto di destinazione del bene dell'impresa⁸.

Una particolare disciplina è fissata per gli immobili, per i quali opera un criterio di collegamento meramente formale: invero, rientrano tra i beni relativi all'impresa solamente se inseriti tra le sue attività, nell'inventario⁹. Si prescinde perciò dall'esistenza di un legame funzionale intercorrente tra il bene e l'attività, assegnando per contro, un rilievo decisivo alla volontà dell'imprenditore. La scelta del legislatore di individuare i beni immobili relativi all'impresa scostandosi da una valutazione sostanziale, sembra trovare giustificazione nel ritenere che gli immobili per la figura dell'imprenditore assolvano comunque la funzione di investimento. In quanto tali, dunque, meritevoli di un analogo regime a quello riservato agli immobili privi di alcun rapporto funzionale con l'impresa¹⁰.

La riferibilità all'area imprenditoriale dei beni immobili connessa alla formalizzazione inventariale ovvero all'indicazione nel registro dei beni ammortizzabili se si tratta di imprese in contabilità semplificata, è entrata nel nostro ordinamento successivamente la modifica introdotta dalla Legge n.413, del 30 dicembre 1991. Prima di detto intervento normativo¹¹, il legislatore riconduceva alla sfera imprenditoriale gli immobili strumentali per natura solo se indicati nell'inventario, contrariamente agli immobili strumentali per destinazione per i quali non doveva sussistere alcuna condizione. Erano sempre considerati "relativi all'impresa".

La questione, al fine di evitare profili problematici sul piano giurisprudenziale, ha reso necessario distinguere le fattispecie di acquisto di immobili avvenute a partire dal 1° gennaio 1992, data in cui è entrato in vigore il nuovo testo normativo di cui art. 65 del TUIR, e quelle realizzatesi fino al 31 dicembre 1991¹².

7 Ai sensi della disposizione normativa di cui l'art. 65, comma 1 del TUIR, vi rientrano i beni produttivi di ricavi, richiamati esplicitamente con il riferimento alla disposizione di cui lett. *a*) e *b*) dell'art. 85, comma 1, escluse le azioni, le quote di partecipazione in società ed enti, le obbligazioni e gli altri titoli in serie o in massa; nonché i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa ed crediti acquisiti nell'esercizio delle sua attività.

8 Sul tema si veda STEVANATO D., *Inizio e cessazione*, cit, 156.

9 Detta previsione riguarda i beni immobili prescindendo dalla loro eventuale strumentalità. Il legislatore riconosce altresì nell'indicazione nel registro dei beni ammortizzabili lo strumento di dichiarazione della collocazione del bene immobile nella sfera imprenditoriale, limitatamente alle imprese minori, per "i soggetti indicati nell'art. 66".

10 Così come si è espresso FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, cit, 339, in cui in nota 117, riporta STEVANATO D., *La disciplina fiscale dell'immobile estromesso dall'impresa*, in *Rass. trib.*, 1994, 15.

11 Il legislatore, con la legge n.413, del 30 dicembre 1991, ai sensi dell'art. 58, rubricato "Esclusione beni dal patrimonio dell'impresa", comma secondo, introduce particolari condizioni circa la riferibilità dei beni immobili al patrimonio imprenditoriale.

12 Sul tema di qualificazione dei beni immobili quali propri della sfera imprenditoriale, si veda, tra le tante, la sentenza n. 22587, 20 ottobre 2006, Cass., Sez. trib., in *Corr. trib.*, 2006, 3809 ss con commento di POGGIOLI M. Con la sentenza in esame, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito ad una rettifica del reddito dichiarato dal contribuente, recuperando a tassazione ai fini Irpef e Ilor un reddito d'impresa. Il

Alla luce di queste considerazioni si può ben pensare come in un periodo d'imposta iniziato a partire da gennaio 1992, in riferimento agli immobili dei quali l'imprenditore abbia provveduto alla loro indicazione tra le scritture inventariali, concorreranno alla formazione del reddito, generando da un lato, l'ammortamento relativo al loro costo, e dall'altro la deducibilità delle spese relative alla manutenzione o gli oneri passivi per finanziamenti. Per contro, qualora abbia proceduto all'acquisto dell'immobile come persona fisica, rientrando quindi nella propria sfera personale, lo stesso concorrerà a generare il presupposto applicativo del reddito fondiario.¹³

Le difficoltà riscontrate nell'individuazione dei beni fiscalmente relativi alla figura dell'imprenditore individuale, contrariamente, non si presentano ove si tratti di società avente natura commerciale, dacché viene meno la necessità di scissione all'interno del patrimonio dalla sfera personale.

Per le società di persone a forma commerciale, nonché le società di capitali e gli enti commerciali, ivi comprese le società immobiliari, la riconducibilità alla categoria del reddito d'impresa di tutta la materia imponibile prodotta¹⁴ unitamente all'unità del patrimonio societario, ha portato il legislatore a definire beni relativi all'impresa tutti quelli che vi appartengono. Con il concetto di "appartenenza" generalmente si intende una serie di situazioni giuridico-soggettive del titolare della proprietà o di altri diritti reali di godimento sul bene considerato, quali usufrutto, uso, superficie, ecc.

Dal novero dei beni afferenti all'impresa sono invece da escludersi quelli di cui il soggetto abbia la disponibilità in forza di un contratto che gli conferisce un diritto personale di godimento, come un contratto di locazione ovvero di leasing, o di comodato¹⁵.

contribuente aveva presentato ricorso contro l'accertamento della Commissione tributaria provinciale ritenendo l'immobile bene personale: a supporto di questa sua contestazione, provava il mancato inserimento nel registro dei beni ammortizzabili ovvero la mancanza dell'ammortamento delle spese d'acquisto e quelle per eventuali migliorie. La Suprema Corte si è pronunciata sostenendo come i beni immobili relativi ad un'impresa commerciale individuale, utilizzati dal possessore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa aventi carattere strumentale, sono da considerarsi "relativi all'impresa" sulla scorta del disposto degli articoli 40 (ora art. 43), comma secondo, e 77 (ora art. 65), comma primo TUIR, prescindendo dall'inventariazione ovvero l'iscrizione nel registro dei beni ammortizzabili.

13 Sul tema la Cassazione si è pronunciata in numerose occasioni giungendo a conclusioni contrastanti; in taluni casi propone «l'automatica ed inderogabile riferibilità alla sfera imprenditoriale dell'imprenditore individuale degli immobili strumentali utilizzati nell'attività dell'impresa». In altre (si vedano sent. Cass, 4 giugno 2007, n. 12999, Cass., 20 ottobre 2006, n. 22587 e Cass, 14 gennaio 2011, n. 772) definisce le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni strumentali usati esclusivamente dall'imprenditore individuale finalizzate alla formazione del reddito d'impresa. Del resto è evidente come non possa dirsi condivisibile l'idea che in ogni caso il bene immobile usato dall'imprenditore sia da considerarsi relativo all'impresa pur non essendo inserito nell'inventario; se così fosse, sarebbe sufficiente non inserire il bene negli appositi registri fiscali per far venir meno la sua "strumentalità" all'impresa.

14 Si veda art. 6, comma 3, ed art. 81 TUIR.

15 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, cit, 332. L'Autore in merito alla regolamentazione della categoria dei beni c.d. relativi all'impresa, ritiene opportuno soffermarsi su alcune precisazioni circa il concetto di appartenenza. Invero, con la disposizione contenuta all'art. 65 TUIR, comma secondo, il

Con riferimento alle società di fatto la previsione legislativa di cui al terzo comma, art. 65, amplia l'area di riferibilità delle attività all'impresa, riconoscendo al suo interno i beni c.d. merce, i beni strumentali ed i crediti, nonché i cespiti formalmente appartenenti ai soci, a condizione che siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa¹⁶.

Per quanto qui d'interesse, d'ora in poi l'elaborato verterà sulla disciplina delle società immobiliari, principalmente sulle differenti ricadute fiscali in ragione della diversa natura dei beni immobili da essa gestiti.

Le società immobiliari non trovando definizione nella disciplina civilistica nonché tra le varie disposizioni di natura fiscale, è consuetudine ricondurle nella pratica, a quelle società la cui attività si svolge in prevalenza nel settore immobiliare, mediante operazioni di produzione e/o scambio di beni immobili¹⁷.

In un'ottica prettamente economico-sociale, la società immobiliare¹⁸ riflette una molteplicità di situazioni relative ad una pluralità di soggetti, le cui attività possono diversificarsi sotto profili e posizioni non sempre riconducibili ad uno schema normativo predefinito. Non si incardina pertanto nella figura di una particolare struttura associativa, connotata da un unico soggetto e predeterminato, rispondente a determinati requisiti.

L'attività d'impresa concretamente svolta dalle società immobiliari è soggetta a discipline differenti circa la determinazione del reddito imponibile, a seconda che l'immobile da essa gestito sia strumentale ad essa, ovvero bene merce o patrimoniale¹⁹.

Rispettivamente le società immobiliari possono incentrare la propria attività nella compravendita di immobili, ovvero nella produzione e nello scambio di beni, entrando così nella fase di circolazione del capitale immobiliare. Le immobiliari di vendita dunque acquistano a nome proprio terreni e fabbricati per rivenderli a terzi, senza apportarvi alcuna modifica, ristrutturazione o trasformazione. I beni immobili oggetto di detta attività

legislatore va ad omologare la disciplina dell'usufrutto a quella del bene in proprietà. Equivarrebbe dunque ad ipotizzare un ammortamento del costo dell'usufrutto rapportato alla vita utile del bene, non considerando che l'utilizzabilità del bene da parte dell'usufruttuario è limitata soltanto ad un periodo di tempo circoscritto, al termine del quale il diritto si estingue. Per ulteriori precisazioni circa la necessità di considerare la natura del diritto vantato dal soggetto, la sua coesistenza con il diritto di proprietà oltre che le eventuali limitazioni temporali, si rinvia al FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, cit, 333 ss.

16 Ai sensi del comma terzo, art. 65 TUIR, si definiscono beni relativi all'impresa, per le società di fatto «i beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art.85, i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa e beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, compresi quelli iscritti in pubblici registri a nome dei soci utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa».

17 Sul tema si veda SCHIAVINATO A., GIUBILEO S., *Disciplina fiscale degli immobili nelle società immobiliari*, in *Il Sole 24 Ore*, 2006; DELLADIO C., FRIZZERA B., JANNACCONE M., *Società immobiliari*, in *Il Sole 24 Ore*, 2005.

18 In argomento, per una più dettagliata analisi dei profili tributari delle società immobiliari, si veda PERRONE L., *Le società immobiliari: profili tributari*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 839.

19 SCHIAVINATO A., GIUBILEO S., *Disciplina fiscale degli immobili nelle società immobiliari*, cit., 49.

imprenditoriale sono assimilabili, sul piano civilistico, ai beni c. d. merce.

Contrariamente, qualora gli immobili siano detenuti dalla società, l'immobiliare si occupa della loro gestione concedendoli in locazione a terzi²⁰: pur avendo evidente natura economica non rientra tuttavia *tout court* tra le attività imprenditoriali di tipo commerciale di cui all'art. 2195 c.c., richiamato sul piano tributario, dall'art. 55 TUIR. Invero, l'attività di gestione immobiliare produce reddito d'impresa solo qualora venga svolta dalle società di persone "commerciali" ovvero dalle società di capitali. In senso contrario, ove dunque venga esercitata mediante la forma giuridica di società semplice, produce redditi fondiari ovvero redditi diversi²¹. La specifica categoria di beni immobili che in tal caso fanno parte del patrimonio dell'immobiliare sono i c.d. immobili-patrimonio, definibili sulla base del dato normativo desumibile dagli articoli 43 e 90 TUIR, come quei beni relativi all'impresa che non costituiscono l'oggetto cui è diretta l'attività di produzione o scambio, e non sono nemmeno strumentali ad essa.

Per contro, il requisito della strumentalità è proprio di quei beni che assumono il ruolo e la funzione di "mezzo di produzione", ossia gli immobili che si inseriscono all'interno del processo produttivo aziendale dell'impresa.

Dette immobiliari di gestione, tuttavia, nella prassi economica non sempre risultano nettamente distinte dalle società di costruzione ovvero di compravendita immobili: invero, la sempre più frequente presenza di società "miste", richiede per una corretta individuazione della categoria di appartenenza del bene un'attenta analisi delle fattispecie in concreto²².

Da tali osservazioni dunque non ci si può esimere dall'affrontare più nel dettaglio la

20 La predetta classificazione fiscale degli immobili ha rilevanza anche in merito alla società di pura gestione immobiliare per le quali un immobile a destinazione abitativa locato a terzi, costituisce immobile patrimonio e non patrimonio strumentale, nonostante l'oggetto sociale. (Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 09/04/2004, n.56).

21 La Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha introdotto la possibilità, in forma fiscalmente agevolata, di procedere alla trasformazione di una società immobiliare in società semplice. In tal proposito, il Consiglio Nazionale del Notariato, Studio 92-2016/T si è proposto di valutare la convenienza dell'operazione, analizzando i profili fiscali del reddito prodotto dalla società semplice immobiliare. L'analisi circa l'opportunità di potersi avvalere di detto regime agevolativo deve prendere le mosse da un'accezione ben più ampia e non limitata alla sola sussistenza delle condizioni indicate dalla Legge di Stabilità 2016 (per un'analisi dettagliata si veda infra par. 1.3.1) . Mentre infatti le società commerciali di cui all'art. 1, comma 115 (ossia s.n.c., s.a.s, s.r.l., s.a.p.a.) sono assoggettate al reddito d'impresa per legge, per contro, le società semplici immobiliari possono maturare redditi solamente come fondiari e/o diversi, non potendo svolgere attività commerciale. Da tale premessa, è evidente come potranno avvalersi dell'agevolazione le società commerciali che maturino o si ripromettano di maturare redditi «classificabili non più come redditi d'impresa ma come redditi fondiari e/o redditi diversi.»

22 In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione Ministeriale n.9/1730/82, secondo la quale «*le società che svolgono attività mista di gestione immobiliare e di costruzione e compravendita presentano un oggetto complesso che non permette una distinzione netta fra beni immobili costituenti merci e beni immobili costituenti beni relativi all'impresa, posseduti cioè non in funzione dello scambio, bensì per la loro redditività. Necessita, quindi, un'analisi di volta in volta sulle singole fattispecie al fine della individuazione della categoria di appartenenza del bene considerato.*»

sostanziale diversificazione dei beni in ragione della distinta natura del collegamento intercorrente tra gli stessi e l'attività imprenditoriale, prendendo come valore iniziale di riferimento il «costo» degli immobili²³.

Invero, inserire un bene nel circuito dell'impresa significa innanzitutto attribuirgli un valore fiscale.

Quest'ultimo, pur non trovando una precisa definizione normativa, trova come riferimento la disciplina contenuta nel disposto dell'art. 110 TUIR, dedicato alla definizione del concetto di "costo".

Tuttavia detto valore non sarà immutabile. Dal momento dell'ingresso del bene nel patrimonio imprenditoriale, potrà essere soggetto a variazioni proprie di un investimento aggiuntivo sul cespite medesimo, ovvero di un fatto cui la normativa ricollega il prodursi di componenti positivi o negativi di reddito²⁴.

1.2. Gli immobili “merce”

La richiamata tassonomia attiene l'effettiva destinazione dei singoli fattori in relazione allo svolgimento dell'attività produttiva imprenditoriale. Invero, l'impiego del bene inteso quale fattore della produzione consente di distinguere all'interno dell'area d'impresa, i c.d. immobili-merce. Detta categoria, dotata di una disciplina autonoma²⁵, è giuridicamente delineata includendo al suo interno i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività imprenditoriale, nonché le materie prime e sussidiarie, semilavorati, ed i beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione²⁶. Di rilievo per l'individuazione di questo primo insieme di beni relativi all'impresa, sono anche i materiali di consumo, ovvero quei beni che, pur non essendo parte del bene o del servizio prodotto, sono destinati ad essere utilizzati, e istantaneamente o rapidamente consumati, nello svolgimento dell'attività

23 Cfr. NOCERINO O., SANTORO R., VALENZIANO M., *Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze*, cit., 120.

24 Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 340 ss. L'art. 110, comma 1, tuir, detta alcune regole in materia di quantificazione del «costo» dei beni stabilendo innanzitutto che è assunto al lordo delle quote di ammortamento. Segnatamente «non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito». Per contro, si comprendono nel «costo» tutte quelle spese che vengono sopportate in connessione all'acquisto del bene, sia nella sua fase negoziale sia nella sua fase esecutiva (ai sensi della *lett b*), comma primo, art 110 TUIR).

25 La disciplina di riferimento propria dei beni-merce è ricavabile dal disposto normativo contenuto agli artt. 85, circa i ricavi, 92, in merito alle variazioni delle rimanenze, e 94 tuir, per quanto attiene alle valutazioni dei titoli.

26 L'ordine dei beni c. d. merce comprende tutti i beni indicati all'art. 85, comma 1, TUIR distinguendoli tra beni merce in senso stretto (si vedano *lett a* e *b*)) e beni merce per assimilazione (si vedano *lett c*), *d*) ed *e*)).

caratteristica²⁷.

Sono invece qualificabili come «beni-merce» per assimilazione i beni alle cui lettere *c)*, *d)*, ed *e)* dell'art. 85 tuir, ossia le partecipazioni in società ed enti soggetti ad Ires, gli strumenti finanziari assimilati alle azioni, nonché le obbligazioni e gli altri titoli di massa, che non costituiscano immobilizzazioni finanziarie. Trattandosi di beni destinati al mercato, suscettibili dunque, dopo il loro acquisto, ad essere utilizzati in un unico ciclo produttivo ed al cui scambio è indirizzata l'attività imprenditoriale, verranno ricompresi tra le merci di magazzino, da valutarsi in base al criterio del costo di acquisto. Il loro valore viene così annotato contabilmente attraverso la registrazione di un componente negativo di reddito, pari alla spesa sostenuta per il loro acquisto. Successivamente, contestualmente alla cessione del singolo bene ossia della sua fuoriuscita dal patrimonio imprenditoriale, viene contabilmente a generarsi un ricavo pari al corrispettivo pattuito²⁸, ovvero al valore normale in caso di fuoriuscita dello stesso per autoconsumo, assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa²⁹.

1.3. Gli immobili strumentali per natura e per destinazione

L'attributo della strumentalità è proprio di una qualificazione funzionale di quei beni che, ancorchè destinati allo svolgimento dell'attività imprenditoriale, non sono riconducibili ai beni-merce, in quanto destinati ad essere impiegati nel ciclo produttivo in maniera durevole, come «strumento». Detti beni pertanto concorreranno alla formazione del reddito per più esercizi attraverso il meccanismo degli ammortamenti tecnici, il cui costo difatti non potrà essere dedotto interamente nel periodo di competenza del loro acquisto, bensì verrà "diluito" nel tempo³⁰.

27 Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 325; BEGHIN M., *La disciplina delle rimanenze finali del materiale di consumo tra esigenze di semplificazione, scelte civilistiche e disposizioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 1995, 1576.

28 La cessione degli immobili merce genera ricavo fiscalmente rilevante ai sensi dell'art.85, co. 1, *lett. a)* del tuir; verrà contabilizzato tra i "Ricavi delle vendite e delle prestazioni", e quindi alla voce A.1, nel Valore della produzione, in Conto Economico.

29 Qualora al termine dell'esercizio amministrativo il valore dei beni afferenti alla categoria in esame sia ancora presente nel patrimonio immobiliare, concorrerà alla determinazione del reddito imponibile secondo la disciplina delle rimanenze.

Si genererà dunque un componente positivo di reddito per l'esercizio in chiusura, rappresentativo del valore dei beni relativi all'impresa ancora presenti nel patrimonio; parallelamente, per l'esercizio successivo, verrà rilevato un componente negativo di reddito proprio dei beni afferenti all'impresa acquisiti in un periodo anteriore bensì presenti nel patrimonio. Per una maggiore esplicazione del metodo "costi, ricavi e rimanenza" cfr. NOCERINO O., SANTORO R., VALENZIANO M., *Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze*, cit. 120 ss.

30 Cfr. BEGHIN, *Il reddito d'impresa*, Torino, 2014, 86. «La gestione degli immobili strumentali si incardina sul

Segnatamente nel comparto immobiliare sono configurabili due diverse forme di strumentalità, per natura e per destinazione. Rispettivamente, si riconducono al primo insieme gli immobili dotati di una strumentalità "oggettiva" ossia connessa alle loro caratteristiche meramente oggettive, tali da non consentirne un diverso impiego all'interno del circuito imprenditoriale, senza prelievi radicali trasformazioni³¹. La norma tributaria precisa inoltre che detti immobili, in quanto non suscettibili di diverso impiego salvo modifiche tecniche, mantengono la loro strumentalità anche in caso di mancato utilizzo³² per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale³³, o comunque non direttamente perché dati in locazione a terzi o comodato³⁴.

Sulla particolare questione, la Corte di Cassazione si è pronunciata, con la sentenza n.12999 del 4 giugno 2007, contestando l'ipotesi dell'esistenza di una categoria di beni «oggettivamente strumentali», ovvero beni che a prescindere dalle loro caratteristiche in rapporto con l'attività dell'azienda sono strumentali *in re ipsa*. Evidenzia come «solo nei casi in cui risulti provata l'insuscettibilità, senza prelievi radicali trasformazioni, di una destinazione del bene diversa da quella dell'attività aziendale, è prevista la possibilità di prescindere dall'utilizzo diretto dello stesso da parte dell'azienda»³⁵.

procedimento di ammortamento cui è sottoposto il costo fiscalmente riconosciuto, ossia il costo sostenuto per l'acquisto, al lordo delle quote di ammortamento già dedotte. Sono da considerarsi compresi sono gli oneri accessori di diretta imputazione, quali spese di registrazione, spese notarili, di assicurazione, di mediazione. Sono altresì imponibili le plusvalenze derivanti dalla loro cessione, ai sensi del disposto dell'art. 86, comma 1, TUIR, solamente qualora si siano realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero se realizzate mediante risarcimento, nonché nel caso in cui i beni vengano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'attività di impresa».

- 31 «Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato» (art 43, comma 2, TUIR). Sul tema la Cassazione ha precisato come l'ordine degli immobili strumentali debba avere «come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti». (sent. del 5 giugno 1991, n. 6378).
- 32 Oltre ai due principi generali della strumentalità per destinazione e per natura, dal combinato disposto degli artt 43, comma 2, ultimo periodo TUIR, e 95, comma 2, ultimo periodo, TUIR, deriva un'ulteriore ipotesi di strumentalità degli immobili, ossia quei fabbricati di proprietà dell'impresa, concessi in uso ai dipendenti che trasferiscono la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività. Tuttavia, posto che per i fabbricati abitativi non opera il criterio della strumentalità per natura, una volta decorsi tre periodi d'imposta non sussiste più la strumentalità provvisoria riconosciuta dalla norma introdotta dal comma 99 dell'art. 145 della L. 23.12.2000, n. 388. (Cfr. Ris. Dell'Agenzia delle Entrate 214/2002).
- 33 Si pensi all'ipotesi di un immobile riconducibile alla categoria fiscale D locato a terzi. In linea con quanto espresso nel predetto disposto normativo, è da considerarsi strumentale nonostante non sia direttamente utilizzato ai fini dello svolgimento dell'attività. Sul tema si veda anche REDI M., *Ancora sul concetto di immobile strumentale*, in Rass. trib., 1996, 1481.
- 34 In questi termini si è espressa l'Agenzia delle Entrate in occasione della Risoluzione n. 56/E del 9 aprile 2004, assumendo in riferimento a tali immobili una presunzione assoluta di strumentalità che va a giustificare la deducibilità delle relative quote di ammortamento in capo al possessore.
- 35 La Corte di Cassazione, in commento di suddetta vicenda giudiziale, ha segnato una vera svolta nel modo di intendere la strumentalità di quei beni che, seppur connessa all'attività d'impresa per propria natura, non vengono in concreto impiegati a tal fine. Per un più ampio inquadramento della questione insita nel rapporto esistente tra strumentalità e attività imprenditoriale si veda, senza pretesa di esaustività, LACONE L., *Immobile strumentale per natura ed inerenza all'attività esercitata*, in Azienda e Fisco, 2008, 50 ss.

Tuttavia per un migliore inquadramento della disciplina, è stato incisivo l'intervento dell'Agenzia delle Entrate³⁶ identificando strumentali per natura le unità immobiliari adibite ad alloggi collettivi oltre quelle a destinazione ordinaria commerciale e varia, gli immobili a destinazione speciale, a destinazione particolare e gli uffici e studi privati a condizione che risultino tali da licenze o concessioni edilizie, anche in sanatoria³⁷.

Contrariamente, rientrano tra gli immobili strumentali per destinazione³⁸ quei beni utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore³⁹. Prescindendo dunque dalle loro caratteristiche intrinseche, dalla loro natura e dalla classificazione catastale, la strumentalità per destinazione riguarda quei beni impiegati strumentalmente all'esercizio dell'attività.

Dette considerazioni evidenziano dunque quanto sia importante la corretta qualificazione all'interno del vasto *genus* dei beni relativi all'impresa degli immobili strumentali rispetto all'esercizio di imprese commerciali.

E' il caso di considerare altresì me il punto nodale circa la qualificazione di un immobile strumentale per destinazione risulti più complessa se viene concesso in locazione un fabbricato abitativo da parte delle società immobiliari di gestione. Si deve innanzitutto evidenziare come manchi un unanime orientamento dottrinale sull'esatto significato attribuibile al concetto "immobili strumentali all'esercizio di imprese commerciali".

Si tratta di valutare il grado di interferenza della locazione rispetto alla funzione di strumentalità all'attività d'impresa⁴⁰. Se infatti si condivide un orientamento più restrittivo tale da considerare strumentali solo i beni che vanno ad inserirsi nel ciclo produttivo nel senso stretto dell'impresa⁴¹, gli immobili locati sembrerebbero risultare esclusi da detta qualificazione.

Contrariamente, se si condivide una tesi "finalistica"⁴² connotata da una portata ben più ampia

36 Cfr. Risol. Min., 3 febbraio 1989, n.3, in Rass. trib., 1989, III, 350.

37 Dette precisazioni sono implicitamente riprese dalla classificazione interna del sistema catastale, rispettivamente alle categorie, B, C, D, E, ed A/10. L'Agenzia ha altresì precisato che qualora un fabbricato si configuri strumentale per natura ed, al contempo, strumentale per destinazione, deve essere ricompreso nella prima delle due categorie, in quanto «*la destinazione di un immobile già strumentale per natura a sede dell'impresa determina una ulteriore specificazione della sua qualità di bene strumentale, nonché una diversa utilità ai fini dell'esercizio dell'impresa*». (Cfr. Circ. n. 57 del 18 giugno 2001)

38 Non sono da considerarsi insiti a questa categoria gli immobili ad uso promiscuo per l'esercizio dell'impresa e per l'uso personale dell'imprenditore. Sul tema si veda MUSCOLINO M., *Presunzione di strumentalità degli immobili posseduti da società di persone commerciali*, in GT- Riv. giur.trib., 2006, 593 ss.

39 Ai sensi dell'art. 43, comma 2, primo periodo, Tuir, rubricato "Immobili non produttivi di reddito fondiario".

40 Cfr. POGGIOLI M., *Immobili meramente patrimoniali e contratto di locazione: punti fermi e incertezze applicative*, in Corr. Trib., 2006, 2184 ss.

41 Cfr. GHINASSI S., *La strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari in materia di imposte sul reddito*, in Rass. trib., 1985, I, 258.

42 Così si è espresso GHINASSI S., nello scritto sopracitato. Nello stesso senso si veda NAPOLITANO R., *Società di gestione immobiliare e plusvalenze agevolate da conferimento*, in Boll. trib., 1980, 20.

di immobile strumentale alla società di mera gestione immobiliare, il fabbricato è riconducibile alla finalità dell'impresa stessa, ovvero al suo oggetto⁴³.

Su questo fronte, merita di essere riportata una sentenza della Suprema Corte⁴⁴ in cui si è affermato un principio tale da ricondurre, sulla scorta di un automatismo, la locazione di un immobile strumentale ad una fuoriuscita dal novero stesso dei beni strumentali, con la sua conseguente identificazione tra gli immobili meramente patrimoniali. Tuttavia detta conclusione non sembra meritevole di condivisione, dacchè nonostante «la locazione dell'immobile si accompagni nella maggioranza dei casi ad una destinazione funzionale estranea al processo produttivo», non si può convenire ad un automatismo operante *ex lege*.

Pare emergere infine dall'annoso dibattito tra dottrina e giurisprudenza la tendenza a considerare strumentali tutti gli immobili appartenenti alle società a forma commerciale, sulla base di una equiparazione tra il concetto di bene strumentale e quello di bene relativo all'impresa⁴⁵.

1.3.1. L'assegnazione agevolata dei beni ai soci e la qualificazione dei beni relativi all'impresa

I beni immobili, seppur limitatamente a determinate tipologie sono stati al centro di una previsione agevolativa introdotta dal legislatore nella pressochè recente Legge di Stabilità. Segnatamente, approvata con legge n. 208 del 28 dicembre 2015, ha introdotto agevolazioni di natura fiscale a favore di coloro che estromettono dal regime d'impresa taluni beni immobili, mediante la loro cessione ovvero assegnazione ai soci.

Il riferimento a detta previsione agevolativa, per quanto qui di interesse limitatamente all'assegnazione dei beni ai soci, richiede un preventivo inquadramento di quest'ultima nell'ordinario regime. Tale operazione di assegnazione si presenta priva di una definizione “ufficiale” nella disciplina civilistica, allorché si debba attingere da alcune fonti autorevoli per delinearne i contorni civilistici. Un primo utile riferimento deriva da quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate in merito ad una precedente versione dell'agevolazione in

43 Per ulteriori approfondimenti in merito agli orientamenti contrapposti sviluppatasi in materia di strumentalità si veda REDI M., *Ancora sul concetto di immobile strumentale*, in *Rass. trib.*, 1996, 1480 ss.; RAVACCIA M., *Sulla presunzione assoluta di strumentalità degli immobili posseduti dalle società: un nuovo orientamento della Suprema Corte?*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 1999, 577 ss.

44 Cfr. Cass., Sez. trib., 6 luglio 2004, n. 12386.

45 In tal senso si è espresso FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 331 riportando il riferimento alla sent. n. 12393, Cass. Sez. I, 9 dicembre 1998, in *GT-riv.giur. trib.*, 1999, 575.

commento⁴⁶. Detto intervento delineava quale elemento essenziale la conseguente riduzione del patrimonio netto: invero - così si esprimeva il direttore dell'Agenzia - *“l'assegnazione viene a configurarsi ogni qualvolta la società procede, nei confronti dei soci, alla restituzione di capitale, o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione agli utili o di riserve agli utili”*.

Trattandosi di un'operazione interna tra società e socio, sotto il profilo contabile dunque la contropartita dell'eliminazione del bene avrà evidenza in conto economico⁴⁷.

L'assegnazione trova il suo fondamento giuridico sulla liquidazione della quota in caso di recesso ovvero di esclusione del socio o a seguito della riduzione di capitale sociale cui faccia seguito la restituzione in natura del capitale a tutti i soci. Si può avere altresì tale operazione in caso di distribuzione di utili in natura⁴⁸.

Alla luce di queste considerazioni è evidente come detta operazione da parte di una società di capitali possa intervenire nel caso in cui, rispettata la par condicio tra i soci, vi sia la disponibilità di sufficiente patrimonio netto⁴⁹.

Mediante l'intervento della legge di Stabilità 2016, il legislatore dunque propone⁵⁰ un regime fiscale agevolato per consentire alle società commerciali di procedere, alternativamente, entro il 30 settembre 2016, all'assegnazione o alla cessione ai soci di taluni immobili, ovvero alla trasformazione in società semplice delle società di gestione immobiliare⁵¹. Detto regime viene

46 Cfr. Circolare n. 112/E del 21 maggio 1999 del Ministero delle Finanze. Nello stesso senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 26/E, del 1 giugno 2006.

47 Si presenta qui di seguito un esempio per un più chiaro inquadramento del tema. Si ipotizzi un bene immobile con valore contabile (ovvero valore fiscalmente riconosciuto) pari a 1000,00 € ed un valore normale/catastale pari a 1.500,00 €. Si assuma che la sua assegnazione avvenga tramite riduzione di riserve di utili per 1000,00 €. Contabilmente la sua rilevazione sarà Riserve utili 1.000,00 a Immobile 1000,00. Per contro, la plusvalenza generata dalla differenza tra valore normale (ovvero catastale) e costo fiscalmente riconosciuto verrà iscritta in conto economico per un importo pari a 40,00 (determinata dall'applicazione dell'aliquota agevolata dell'8 %, prevista dalla Legge di Stabilità, di cui si spiegherà in seguito).

Sul tema, senza pretesa di esaustività, si veda COMMITTERI G.M., SCIFONI G., *Importanti agevolazioni per le assegnazioni e le cessioni dei beni ai soci*, in Corr. trib., 2015, 4419 ss.; PELLEGRINI M., *Assegnazione dei beni ai soci: proroga delle agevolazioni fiscali e procedure contabili*, in Pratica Fiscale, 2016, 44 ss; BAVA F., GAVELLI G., *Profili contabili dell'assegnazione dei beni ai soci*, in Corr. trib., 2016, 1388.

48 In tutte le operazioni sopra elencate, data l'incidenza sul patrimonio netto sociale “ai fini dell'assunzione del consenso, nonostante non esistano previsioni in merito, considerati i particolari profili che la vicenda relativa all'assegnazione di beni non strumentali potrebbe comportare, e in un ottica prudenziale”, la delibera deve essere assunta con il consenso unanime dei soci. In tal senso si è espresso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con il documento del 2016 *“L'assegnazione dei beni ai soci, trattamento contabile e profili operativi”*.

49 Cfr. BAVA F., GAVELLI G., *Profili contabili*, cit., 1389.

50 In realtà, sul tema il legislatore era già intervenuto in precedenza concedendo la possibilità limitatamente alle società “di comodo” di procedere all'estromissione dei beni dal circuito aziendale beneficiando di un'imposizione ridotta, sia in materia di imposte sui redditi, sia sulle imposte di registro, catastali ed ipotecarie.

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci è stata in passato oggetto di specifici interventi legislativi, quali la legge 23 dicembre 1997, n. 449, all'art. 29, successivamente modificato dall'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n.28. In argomento, per ulteriori approfondimenti, si veda FORTUNATO N., *Profili tributari delle assegnazioni di beni ai soci*, 2012, Torino, 187 ss.

51 Entro il termine fissato per il 30 settembre dovrà essere stipulato l'atto di assegnazione (ovvero di cessione)

riconosciuto anche nei confronti delle società non operative (c. d. società di comodo di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e in “perdita sistematica” ai sensi dell'art. 2 dl 13 agosto 2011, n. 38) oltre alle società che entro fine settembre abbiano deciso di assegnare o cedere ai propri soci beni immobili e mobili non strumentali.

Per quanto qui d'interesse, si evidenzia come tale regime agevolativo sia limitato non solo in ragione di determinate società, bensì anche sul piano oggettivo, verso solo alcune determinate categorie di immobili relative all'attività d'impresa. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, vi rientrano «beni immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, comma 2, primo periodo del testo unico delle imposte sui redditi (...) o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa»⁵². Nelle ipotesi così contemplate dunque l'agevolazione è diretta agli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, ossia diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte della società. In ragione con quanto chiarito con suddetta circolare, si giunge a definire assegnabili in modo agevolato gli immobili strumentali per natura, a condizione che siano concessi in locazione, comodato, o comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa, ovvero quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché quelli che concorrono a formare il reddito d'impresa, secondo quanto disposto dall'art. 90 TUIR.

Nell'ambito applicativo di riferimento, sono invece da ritenersi esclusi quegli immobili non suscettibili di diverso utilizzo, senza prelievi “radicali trasformazioni”⁵³. La norma in esame prevede sia altresì agevolabile l'ipotesi di assegnazione di beni mobili iscritti in pubblici

proprio del trasferimento della proprietà dei beni. Tali operazioni potranno godere di un regime agevolato sia in ordine alle imposte dirette sia alle imposte indirette, ma non necessariamente con riferimento ad entrambe le tipologie.

Con l'art. 1, comma 565 della Legge di Bilancio per il 2017 i termini per avvalersi delle agevolazioni di cui sopra sono stati prorogati: tutte le società commerciali (di persone o di capitali) che posseggono beni immobili o mobili registrati, non strumentali, potranno effettuare dette operazioni successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017. La legge si limita ad ampliare solamente i termini entro i quali poter beneficiare del regime agevolativo, lasciando inalterate le condizioni e le modalità sul piano applicativo. Contestualmente alla riapertura dei termini, i relativi versamenti rateali delle imposte sostitutive dovranno essere effettuati entro il 30 novembre 2017 ed entro il 16 giugno 2018.

Dal dettato normativo in esame, essendo riferito ad un arco di tempo ben più ampio, è possibile effettuare operazioni propedeutiche volte a creare le condizioni necessarie per poter beneficiare del regime agevolativo testé citato. Per una completa illustrazione della disposizione si veda FERRANTI G., *Prorogate le assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate e riaperto il termine per le "estromissioni"*, in Fisco, 2017, 107. Si veda altresì circa la possibilità di assumere comportamenti indirizzati a sfruttare al meglio detti vantaggi fiscali senza contrastare quanto stabilito ai sensi dell'art. 10-bis, Legge 212/2000, in materia di anti abuso GAIANI L., *Assegnazioni e trasformazioni agevolate: operazioni propedeutiche conformi alla norma anti abuso*, in Fisco, 2017, 1-422.

52 Così come previsto nella disposizione normativa contenuta nel comma 115, art. 1, della Legge 28 dicembre 2015 (Legge di Stabilità 2016).

53 Così si pronuncia l'Agenzia delle Entrate, precisando altresì che sono da considerarsi non strumentali per destinazione, e quindi agevolabili, i beni immobili suscettibili di produrre reddito autonomo, estraneo al reddito d'impresa, quali, ad esempio, gli immobili locati a terzi. In tal proposito si ricordi come la suddetta Legge di Stabilità unitamente all'operazione di assegnazione ai soci, preveda una cessione agevolata ovvero trasformazione in società semplici da società immobiliare di gestione.

registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria dell'impresa: a titolo esemplificativo, si pensi alle autovetture per le imprese che svolgono attività di noleggio delle stesse, ovvero automobili da turismo contestualmente utilizzate dalle scuole di addestramento al volo.

Tuttavia, come i beni che entrano a far parte del patrimonio immobiliare sono soggetti ad un particolare regime impositivo sino a quando la loro funzionalità non venga meno, analogamente avviene nell'individuazione delle loro peculiarità ai fini di tale agevolazione. Il legislatore, in argomento, chiarisce che la loro valutazione debba avvenire al momento dell'attuazione dell'operazione, intesa quale data dell'atto: un bene strumentale all'esercizio dell'impresa potrebbe dunque non esserlo al momento effettivo dell'assegnazione (ovvero cessione), fuoriuscendo così dall'ambito applicativo dell'agevolazione⁵⁴.

Analogamente, sotto il profilo del soggetto assegnante o cedente, possono beneficiare della misura agevolativa gli imprenditori individuali, le società di capitali (società a responsabilità limitata, società per azioni ed in accomandita per azioni) e le società di persone commerciali (società in nome collettivo e in accomandita semplice), operative e non⁵⁵, purchè residenti nel territorio dello Stato. Rilevano per rientrare tra i soggetti agevolabili, anche le intestazioni delle partecipazioni alle società fiduciarie. Potranno inoltre godere della norma agevolativa i soci che risultino iscritti nell'apposito libro soci, ove previsto, alla data del 30 settembre 2015 ovvero, in caso contrario, devono esservi iscritti entro il 30 gennaio 2016, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015⁵⁶.

Segnatamente il regime speciale introdotto dalla Legge di Stabilità 2016⁵⁷ prevede una tassazione sostitutiva evidentemente ridotta dei plusvalori, oltre alla riduzione delle imposte indirette. Con riferimento alla misura dell'imposta, prevede l'applicazione di un tributo sostitutivo delle imposte sui redditi e IRAP alla plusvalenza realizzata in misura dell'8%, ovvero elevata al 10,5% nel caso delle società c. d. non operative⁵⁸. Il relativo versamento

54 E' evidente come un immobile strumentale per destinazione possa essere assegnato se nell'atto dell'assegnazione non abbia più tale caratteristica in quanto "trasformato" ad esempio in un immobile strumentale per natura. Si pensi all'ipotesi di un bene immobile utilizzato dall'impresa come sede legale, ma successivamente concesso in locazione a terzi.

55 Dal citato elenco sono da considerarsi esclusi i consorzi, le società cooperative e gli enti non commerciali.

56 Non vi sono limitazioni circa la soggettività del socio coinvolto nell'agevolazione, il quale potrà esser persona fisica, imprenditore ovvero società di persone o di capitali. (Cfr. Circ. 112/E/1999, par. 2.2).

57 Più correttamente una soluzione riproposta, in quanto già utilizzata in passato, nei precedenti interventi normativi (si veda *retro* nota 49).

58 Ai fini dell'applicabilità dell'agevolazione in commento tale circostanza è rilevante quando la «non operatività» della società in questione è riconducibile in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione. (Cfr. circolare 26/E del 1° giugno 2016, p.to 4, parte I). Per contro, le società che in quest'arco temporale, pur non avendo superato il test dei ricavi minimi hanno usufruito di una causa di esclusione legale ovvero di una situazione di disapplicazione automatica della relativa disciplina, applicheranno l'aliquota dell'8 %.

avverrà poi in due rate, rispettivamente il 60% entro il 30 novembre 2016, mentre il restante entro il 16 giugno 2017, con possibilità di utilizzare crediti di compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997⁵⁹.

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi ed Irap, fermo restando per tutti i beni assegnabili il riferimento al costo fiscalmente riconosciuto, il legislatore prevede, in riferimento agli immobili, la possibilità di determinare il valore normale, ai sensi dell'art. 9 del tuir, in misura pari a quello risultante dall'applicazione del valore catastale, secondo le modalità ed i criteri previsti dal disposto racchiuso nell'art. 51, comma 4, primo periodo, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131⁶⁰. Un'opzione particolarmente incisiva considerando come spesso tale valore risulti inferiore al valore di mercato, e talvolta anche al costo fiscalmente riconosciuto, sino a poter generare un minusvalore⁶¹.

Parallelamente, per i soci assegnatari (ovvero cessionari) la soluzione introdotta prevede la riduzione del reddito in natura, in misura pari alla componente positiva di reddito tassata in capo alla società, oltre che la riduzione del 50% dell'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale, e nelle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Contrariamente, ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto⁶² non è prevista alcuna disposizione di favore, per «evitare che si pongano problemi di incompatibilità della norma emenanda con le Direttive dell'Unione Europea in materia»⁶³. L'operazione seguirà pertanto le regole ordinarie previste dal D.P.R. 633/1972, risultandone escluse dal campo di applicazione dell'Iva, le assegnazioni aventi ad oggetto terreni non edificabili, ovvero beni immobili situati all'estero⁶⁴. Detta scelta del legislatore sembra trovare giustificazione nel voler evitare che i beni, fuoriuscendo dal regime dell'impresa per essere altresì destinati al "consumo personale",

59 Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) ha predisposto un documento che analizza l'operazione dal punto di vista contabile. Si veda per un primo inquadramento di quanto ivi presentato, PELLEGRINI M., *Assegnazione dei beni ai soci: proroga delle agevolazioni fiscali e procedure contabili*, cit., 44 ss. In particolare, chiarisce la rappresentazione contabile rispettivamente del caso in cui il valore attribuito al bene sia pari, superiore ovvero inferiore al valore netto contabile.

60 In argomento, sulla questione del corretto trattamento contabile e fiscale delle plusvalenze derivanti dall'assegnazione (o cessione) di beni immobili e mobili registrati si è pronunciata di recente l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 37/E del 16 settembre 2016. (Cfr. p.to 1).

61 Cfr. COMMITTERI G.M., SCIFONI G., *Importanti agevolazioni per le assegnazioni e le cessioni di beni ai soci*, cit., 2015, 4421.

62 Ai fini IVA, secondo le regole ordinarie, per individuare gli immobili strumentali rileva la qualifica oggettiva del fabbricato strumentale per natura, in quanto rientrante nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10, indipendentemente dall'utilizzo, cioè dalla effettiva destinazione strumentale all'attività propria dell'impresa. Sul punto, si veda par. 7.2, parte II, Circ. 26/E/2016.

63 Così si è espressa la relazione illustrativa al D.d.l. di Stabilità.

64 Dette previsioni sottendono operazioni irrilevanti ai fini impositivi, rispettivamente per mancanza del presupposto oggettivo ovvero per mancanza del presupposto territoriale. Analogamente all'operazione di assegnazione, tali previsioni valgono anche in caso si realizzi una cessione di beni immobili e mobili registrati ai soci.

rimangano privi di tassazione⁶⁵.

1.4. Gli immobili - patrimonio

Tra i beni diversi da quelli oggetto dell'attività, oltre ai beni strumentali, risiedono gli immobili – patrimonio, che seppur estranei alle vicende produttive, risultano relativi all'impresa per espressa previsione del legislatore. Se ne trae uno schema concettuale tale da riconoscere la connotazione "patrimoniale" sulla scorta di un giudizio di estraneità preventivo rispetto alle dinamiche aziendali, precisamente al suo mancato impiego nel processo produttivo ovvero la cui produzione o scambio diretto all'attività d'impresa⁶⁶.

Il concetto in esame viene costruito dal legislatore secondo un canone di residualità, riconducendo in detta categoria tutti gli immobili che non presentano peculiarità tali da qualificarsi alla stregua dei beni - merce ovvero dei beni strumentali.

Lo schema concettuale che deriva dal disposto normativo racchiuso nell'art. 90 TUIR, quindi, comprende gli immobili che non risultino regolamentati dalle previsioni degli artt. 43 e 92 TUIR, ovvero, tutti quei fabbricati destinati ad abitazione di tipo civile classificati nella categoria catastale A, con esclusione degli immobili A/10, che l'impresa non utilizza direttamente nell'esercizio della propria attività.

Sul piano tributario, la loro gestione è analoga alle modalità di determinazione del reddito imponibile secondo le regole tributarie che sovrintendono alla determinazione dei redditi fondiari⁶⁷. Gli immobili patrimonio difatti, pur concorrendo a formare il reddito d'impresa cui sono relativi, vi concorrono non già sulla base dell'analitica contrapposizione tra componenti positivi e negativi di reddito, bensì rimane valido il principio fondato sulla rilevazione delle plusvalenze, minusvalenze e/o perdite⁶⁸.

65 Cfr. COMMITTERI G.M., SCIFONI G., *Importanti agevolazioni*, cit., 4421.

66 Cfr. POGGIOLI M., *Immobili meramente patrimoniali e contratto di locazione: punti fermi e incertezze applicative*, cit., 2006, 2185.

67 Tale previsione, derivante dalla combinazione dei disposti normativi rispettivamente dell'art. 43, comma primo, TUIR, e 90, è valida per gli immobili ubicati nel territorio dello Stato Italiano. Diversamente, in caso siano ubicati all'estero, si intendono applicabili le disposizioni proprie dei redditi diversi.

Tuttavia per talune casistiche, quali le unità immobiliari di interesse storico e/o artistico non locate a terzi, il legislatore ha esplicitamente previsto deroghe alla regola generale; per una più dettagliata descrizione si veda GULISANO A., NOTARANGELO G., *L'impatto nel reddito d'impresa degli immobili patrimoniali*, in Bilancio e reddito d'impresa, 2014, 28.

68 Trattandosi di beni relativi all'impresa diversi da quelli che generano ricavi ai sensi dell'art. 85, comma 1, TUIR, la cessione degli immobili c.d. patrimonio genera plusvalenze (ovvero minusvalenze) fiscalmente imponibili o deducibili ai sensi degli artt. 86 e 101 TUIR. Per una dettagliata descrizione della rappresentazione contabile propria della categoria dei beni meramente patrimoniali, cfr. NOCERINO O., SANTORO R., VALENZIANO M., *Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze*, cit., 124 ss.

L'inequivocabile previsione del loro inserimento tra i beni relativi all'impresa, ancorché estranei alle vicende produttive di quest'ultima, influisce soltanto sul fatto che non potranno concorrere alla determinazione del reddito imponibile mediante componenti negativi, analoghi ai beni merce e strumentali. Bensì concorreranno mediante la differenza di valore da questa maturata⁶⁹.

Ai sensi dell'art. 90, comma 1, del TUIR, gli immobili – patrimonio concorrono alla formazione del reddito ai fini IRPEF o IRES, con il maggior importo tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone di locazione conteggiato per intero⁷⁰.

Contrariamente qualora gli immobili patrimoniali vengano locati, concorre alla formazione del reddito imponibile il maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% ed il canone di locazione pattuito in contratto ridotto, fino ad un massimo del 15% del canone stesso⁷¹ dell'importo delle spese documentate di manutenzione ordinaria⁷².

69 La logica di fondo sembra ricondursi all'intenzione del legislatore di equiparare le previsioni del reddito d'impresa prodotto da immobili che costituiscono per la stessa un mero investimento patrimoniale a quelle che si avrebbero se l'immobile non costituisse bene relativo all'impresa. In argomento si veda altresì, senza pretesa di esaustività, GNECH E.E., REDAELLI F., *Fiscalità immobiliare*, Milano, 2007, 19 ss.

70 Secondo le disposizioni del Capo II, Titolo I, DPR n. 917/1986 ovvero secondo le norme che disciplinano la dichiarazione dei redditi di natura fondiaria.

71 Per un maggior approfondimento in merito alla deducibilità dei costi e al trattamento degli interessi passivi, si veda POGGIOLI M., *Immobili meramente patrimoniali ed interessi passivi ad essi "relativi"*, in *Corr. Trib.*, 2006., 1063.

72 Il disposto normativo di cui all'art. 90, comma 2, TUIR, prevede un generale criterio di indeducibilità, eccezion fatta per le spese documentate di manutenzione ordinaria, riconosciute fino ad un massimo del 15 %, dai canoni risultati dal contratto di locazione.

A riguardo, la lett *a*), comma 1, dell'art. 31, Legge n. 457/1978 dispone che gli interventi di manutenzione ordinaria sono quelli che «riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti». Si deduce quindi che vi rientrano le operazioni ovvero interventi necessari per preservare l'efficienza degli impianti tecnologici ovvero degli edifici. Per un'elencazione degli interventi da intendersi ivi ricomprese si rinvia alla Circ. Min. n. 57/E/1998.

CAPITOLO SECONDO

LE RETTIFICHE DEL REDDITO E DEL VOLUME D'AFFARI CONNESSE ALLE OPERAZIONI DI COMPRAVENDITA IMMOBILIARE

Sommario: 2.1. La funzione del valore normale sull'accertamento – 2.2. Interventi legislativi sul valore normale e sull'utilizzo di tale valore in sede accertativa - 2.3. L'attuale impiego del valore normale – 2.4. L'Osservatorio del Mercato Immobiliare: i principi generali e la sua organizzazione – 2.5. Il sistema informativo territoriale dell'OMI: i principi metodologici alla base della determinazione delle quotazioni – 2.6. In tema di legittimità dell'accertamento esclusivamente fondato sui dati OMI

2.1. La funzione del valore normale sull'accertamento

Nel momento in cui un bene entra a far parte del circuito dell'impresa⁷³ viene immesso in un particolare regime sottoposto a precise regole in sede di determinazione del reddito, che emergono soprattutto nel momento della sua fuoriuscita dal patrimonio aziendale. Segnatamente, l'imposizione tributaria che colpisce il settore immobiliare rappresenta uno degli ambiti ove si è maggiormente concretizzato il progetto di politica legislativa, al fine di recuperare il gettito erariale e, al contempo, di rafforzare la tutela dell'interesse fiscale⁷⁴.

Tuttavia, in sede di trasferimento, in virtù dei rilevanti valori in gioco⁷⁵, i contribuenti

⁷³ Cfr. *retro*, cap. 1.

⁷⁴ TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, in *Rass. trib.*, 1, 2007, 137 ss.

⁷⁵ Gli immobili risultano pressoché oggetto ideale di tassazione: si pensi ad esempio come, a fronte di un'eventuale variazione della pressione tributaria ovvero di migliori alternative all'estero non possono essere trasferiti. Tuttavia un minimo di evasione deve in ogni modo essere necessariamente prevista: è innegabile che un contribuente consapevole di una possibile intercettazione della capacità economica da parte del "grande sostituto d'imposta" sia condizionato nelle proprie scelte economico-imprenditoriali. (Cfr. LUPI R., *I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale*, *Rass. trib.*, 2005, 1775; nello stesso senso si veda FRANSONI G., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 603 ss).

Di fatti l'evasione rimane pur sempre il risultato di una molteplicità di scelte che il soggetto passivo adotta, giungendo così ad occultare al Fisco di fatti economici di cui dovrebbe darne rappresentazione. In argomento

tendono a ridurre il carico tributario effettivo, occultando totalmente o solo in parte il presupposto d'imposta⁷⁶. Mentre l'evasione propria delle questioni di diritto rischia di emergere a fronte di qualsiasi ispezione contabile, contrariamente, l'occultamento di ricavi, ovvero la deduzione di spese fittizie, sono molto più insidiose. Invero dalla regolarità formale delle scritture contabili non deriva *tout court* la correttezza sostanziale delle stesse. Si può ben affermare come a fronte della tenuta ineccepibile della contabilità non si esclude l'accertamento⁷⁷.

Non v'è dubbio che in un contesto di autodeterminazione analitico-contabile dei tributi, la materia probatoria dovrebbe fondarsi su chiavi di lettura di natura generale, per poi adattarsi al particolare contesto di riferimento, ancorate alla meritevolezza dei valori in gioco.

Contrariamente, la sua relativa immunità dalle contingenze legislative, in quanto inserita in un contesto di esperienza comune, pone gli operatori, nella veste di avvocati, giudici ed uffici finanziari, in una condizione tale da operare in un apparato, in gran parte dialettico, di ragionevole probabilità e di comune esperienza.

In un contesto privo di strumenti concettuali e sprovvisto di schemi interpretativi⁷⁸ questi sono altresì orientati a condividere veri e propri percorsi argomentativi ancorati all'esperienza dei fatti, di difficile esplicitazione in sentenza.⁷⁹

Ebbene, in questa direzione si giustifica, in materia immobiliare, l'intervento del legislatore, al fine di garantire un'uniforme attività di stima delle transazioni da parte degli Uffici, ricorrendo ad una valutazione normalizzata⁸⁰, ovvero, più opportunamente definita come una

si è espresso BEGHIN M., *Gli immobili nell'impresa e le imposte dirette*, in Rass. trib., 2010, 1013 ss. L'Autore in questo scritto ha rilevato un preciso inquadramento del fenomeno evasivo nella sua declinazione del settore immobiliare. Nell'avanzare su questa linea, ha dapprima ragionato su quali possano essere le motivazioni che inducono il contribuente a porre in essere una fattispecie evasiva. Analizzando da quest'angolazione, si evidenzia come scelte distorte del soggetto passivo possano poggiare anche sull'elevata o meno probabilità di essere scoperti dal Fisco, ovvero dalla visibilità della ricchezza, il grado di pressione fiscale, oltre che la gravosa entità delle aliquote.

76 Sul tema si vedano TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi negli accertamenti immobiliari*, cit., 137 e ss.; BASILAVECCHIA M., *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in Corr. trib., 2007, 195.

77 Ai sensi dell'art. 39, comma primo, *lett. d)*, del DPR n. 600/1973. In tal senso si confronti, tra le tante, la decisione della Comm. trib. centr., Sez. VIII, 18 dicembre 1995, n. 4358, in Giur. Imp., 1996, 396, ove si è affermato che «una contabilità formalmente regolare» non corrisponde consequenzialmente alla sostanziale veridicità delle stesse. Si veda, nel corso dell'elaborato, lo svilupparsi della questione negli astratti binari della «normalità economica». Si rinvia *infra* 2.3.

78 Si noti come, per quanto qui d'interesse strumenti giuridico-interpretativi riuscirebbero a «sanare» solo in parte la difficile attività antievasiva. Invero, il maggiore ostacolo per il Fisco risiede nel riprendere il controllo di quanto i contribuenti occultano. In questo senso si vedano le riflessioni *infra* 2.2 sui diversi orientamenti legislativi, propri del comparto immobiliare.

79 Sul tema si è espresso LUPI R., *I concetti strutturali*, cit., 1775. L'Autore, analizzando il fenomeno dell'evasione fiscale, evidenzia la necessità di una unanimità di vere e proprie strutture mentali condivisibili tra gli operatori del diritto, ovvero categorie professionali, giudici ed uffici finanziari. Difatti, i metodi interpretativi nel diritto tributario, seppur rivestano un ruolo fondamentale non sono riconducibili ad una semplice disposizione legislativa, bensì derivano dalla dottrina e dalla pubblicistica.

80 In un contesto di fiscalità di massa, laddove si avverte sempre più l'esigenza di un'efficace nonché agevole

valutazione a valore normale⁸¹.

Le nuove disposizioni erano destinate principalmente ad avere una notevole ripercussione in termini di aggravio impositivo del settore, dalle quali era possibile desumerne un'univoca linea di tendenza volta alla valorizzazione del valore normale dell'immobile oggetto di trasferimento.

Invero, gli Uffici accertatori valutavano la regolarità del comportamento fiscalmente rilevante del cedente dell'immobile, prendendo come base di riferimento il valore normale del bene, sulla scorta dell'eventuale suo disallineamento dal corrispettivo dichiarato negli atti⁸².

L'introduzione del criterio del «valore normale» dunque si sostituiva alla rinuncia del Fisco ad accertare le transazioni immobiliari ove i prezzi risultassero non inferiori alle soglie minime rappresentate dai valori catastali⁸³.

In ragione di dette considerazioni, si era assunto così il valore “normale” come parametro di riferimento a fondamento della contestazione della plusvalenza conseguita dall'operazione di

definizione dell'accertamento, l'ordinamento tributario si è orientato verso un percorso normativo fondato per lo più sulla normalizzazione della pretesa normativa.

In tale prospettiva si diffondono metodi di predeterminazione normativa del presupposto e della base imponibile quali il risultato economico “medio ed ordinario” derivante da operazioni ricostruite su valutazioni comparative e probabilistiche.

Per un inquadramento generale della normalizzazione della pretesa impositiva nella fase di accertamento si veda, tra gli altri, BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2008, 326 ss; nonché TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 18 ss.

81 Il predetto criterio si fonda esclusivamente su elementi risultanti dall'osservazione della realtà, la cui quantificazione avviene mediante tecniche statistiche, ossia i c.d. dati OMI (Si veda *infra*). Più precisamente si definiscono normali quegli elementi che sono il «risultato di un'operazione tesa ad individuare il dato che, a parità di condizioni, si presenta, ovvero dovrebbe presentarsi». Cfr. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 18.

82 Per un inquadramento generale delle finalità del Decreto Legge Visco-Bersani si veda TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, cit., 137 ss; CORRADO O.C., *Manovra-bis: le novità in materia di accertamenti sui trasferimenti immobiliari*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 983; BASILAVECCHIA M., *L'accertamento del valore di mercato di immobili*, cit., 195; NASTRI M.P., *La determinazione della base imponibile nell'imposta di registro: i trasferimenti immobiliari tra prezzo-valore e valore normale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1133 ss.; D'ALFONSO F., *Il valore normale nelle compravendite immobiliari*, in *Fisco*, 2007, 4540 ss.; ATTARDI C., *Il “valore normale” degli immobili come criterio d'accertamento*, in *Fisco*, 2008, 4663 ss; NOFERI L., GIANNI M., *L'accertamento nelle operazioni di cessione immobiliare*, in *Amm e fin.*, 2006, 6; BEGHIN M., *La Cassazione legittima la rettifica della dichiarazione per diversità tra prezzo e valore*, in *Corr. trib.*, 2008, 1948 ss.

83 Ai sensi dell'art. 52, comma 4, DPR n. 131 del 1986. «Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli articoli 87 e 88 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria»

Il precedente metodo viene così declinato verso una centrale significatività al valore di mercato dell'immobile oggetto di trasferimento.

cessione, prescindendo dal valore dichiarato nell'atto⁸⁴.

La convenienza tributaria doveva pertanto orientarsi verso la dissimulazione del *quantum*, piuttosto che sull'*an*: d'altronde la cessione di un bene immobile, si presenta come un'operazione particolarmente manifesta sul piano giuridico, data la solennità delle forme richieste quali lo stesso atto notarile, oltre alla "visibilità" dell'oggetto stesso.

Perciò difficilmente occultabile.⁸⁵

In questo senso, in un sistema fondato sui corrispettivi dichiarati dalle parti, lo scostamento di questi ultimi dal valore in comune commercio diveniva suscettibile di ingenerare il sospetto di evasione. Il valore normale rivestiva pertanto il ruolo di un vero parametro con il quale raffrontare i corrispettivi dichiarati al fine di una valutazione di «congruità» degli stessi^{86 87}. Dato il frequente richiamo in materia tributaria del concetto di valore normale, seppur denotato dal carattere della medietà ovvero della normalizzazione del presupposto d'imposta, trova giustificazione una sua pressoché attenta definizione legislativa. L'art. 9, terzo comma,

84 Cit. CARPENTIERI L., *Gli effetti dell'abrogazione della regola del valore normale per la cessione dei beni immobili*, in Corr. trib., 2009, 2958 s.

Come si vedrà nel corso dell'elaborato, le indicazioni giurisprudenziali variano dalle decisioni che confermano l'assoluta intangibilità dei corrispettivi fissati contrattualmente per garantire l'autonomia negoziale delle parti (in tal senso si veda Corte. Sez. I, del 20 gennaio 2005) alle decisioni che giustificano la possibilità di ricorrere al valore normale solo qualora sussistano elementi atti ad integrare presunzioni di occultamento dell'effettivo corrispettivo. (Cfr. VALASTRO G., LUPI R., *Cessioni immobiliari, valore normale*, cit., 1421).

In argomento, per considerazioni più approfondite si veda *infra*.

85 Come invece può avvenire per le operazioni gestibili in modo informale.

In generale, la cessione dell'immobile non può rendersi completamente invisibile: sul piano giuridico si presenta come un'operazione facilmente rintracciabile nonché valutabile, basti pensare all'atto notarile. Per contro, la convenienza delle parti ad evadere si sposta sul pattuire un determinato prezzo tra loro, accordandosi poi a dichiarare al Fisco un prezzo inferiore. Così facendo, il venditore trae vantaggio dalla possibilità di corrispondere imposte sui redditi per un ammontare inferiore, mentre il compratore risparmierà sull'imposta sul valore aggiunto ovvero l'imposta di registro.

In argomento, sulla considerazione del valore normale come "spia" dell'occultamento di corrispettivi, tra i tanti, si veda VALASTRO G., LUPI R., *Cessioni immobiliari, valore normale*, cit., 1424.; GIOE' C., *In tema di valore normale degli immobili ai fini fiscali*, in Rass. Trib., 2014, 742 ss.

86 In questo senso, si sono sviluppate questioni particolarmente significative e diffuse nella prassi accertativa dell'Agenzia delle Entrate, le quali riconducevano l'inerenza dei costi alla realizzazione di un'operazione c.d. «antieconomica». Invero, è evidente come la diffusione del criterio del valore normale, ispirato alla normalizzazione della pretesa impositiva, contempra il rischio di una scarsa attenzione alle vicende atipiche del contribuente, ovvero quei comportamenti che stridono con la ricerca del profitto che sta alla base di ogni impresa. In argomento, tra i tanti, NUSSI M., *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, in GT- Riv. giur. trib., in commento della sent. Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, Sez. II, Sent. 16 giugno 2014, n. 267.

87 Il medesimo criterio trova altresì spazio in un contesto di quantificazione del reddito non espresso pecuniariamente: si conviene il riferimento al reddito in natura, ossia quell'accrescimento patrimoniale fiscalmente rilevante, di carattere materiale, ove manca una quantificazione monetaria. Questo, come tale riveste quindi una posizione subordinata rispetto al criterio del corrispettivo.

Vi sono poi emersioni occasionali del valore normale in normative di settore temporanee, come la previsione concernente lo scioglimento agevolato delle società cc.dd. non operative, ove ai fini delle imposte sui redditi, gli atti di assegnazione ai soci si considerano fatti per un valore non inferiore al valore normale. (art. 3, comma 41, legge 23 dicembre 1996, n. 662). Altre volte il valore normale viene preso a riferimento in merito alla quantificazione delle sopravvenienze da cessione del contratto di leasing. Cfr. CARPENTIERI L., *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, cit., 11 ss.

TUIR, lo individua nel “prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e luogo in cui i beni e i servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.”

In termini generali indica non un valore preciso, puntuale, bensì un dato «medio» emergente da un giudizio comparativo posto in essere tra le transazioni similari, perfezionate in normali condizioni di mercato, tra soggetti indipendenti. Allorché, per circoscrivere la verifica comparativa ad un ambito di mercato più ristretto era previsto altresì il riferimento allo stadio di commercializzazione, nonché al tempo e luogo della transazione⁸⁸.

Nonostante l'intento di ridurre così il margine di approssimazione cui era soggetto⁸⁹, il criterio in esame ricalcava un metodo di valutazione fondato su di un giudizio astratto, che si sostanziava in un processo comparativo dotato di un duplice livello di controllo⁹⁰: interno, quindi centrato sui listini o tariffe praticate dal venditore di beni o prestatore di servizi ovvero, qualora questi mancassero, sui prezzi standard e generali delle camere di commercio o delle tariffe professionali^{91 92}.

Quasi specularmente, il legislatore provvede alla presentazione del metodo di determinazione del valore normale in materia di imposta sul valore aggiunto⁹³, ricalcando per la maggiore

88 Cfr. BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 166 s.

89 Invero il valore normale così esplicitato, si incardina pur sempre su di un mero criterio di “medietà”, lasciando ampia discrezionalità ai fini della concreta determinazione del mercato. È pertanto un valore di “media”, di difficile individuazione per i parametri di riferimento ovvero per le metodologie di calcolo. Non è nient'altro che un criterio che richiama in qualche modo formule adottate nelle norme civilistiche in merito alla valutazione di beni e servizi in mancanza di un prezzo di vendita (cfr. artt. 1474, 1657, 1696 c.c.). In argomento si veda FORMENTIN M., *L'utilizzo del “valore normale” in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell’IVA e delle imposte sui redditi*, in Riv. dir. trib., 2001, 173; TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale, Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 277.

90 Il legislatore con questo enunciato normativo si riferisce ai casi-limite in cui tali criteri operano automaticamente o quasi: si pensi ad esempio ad un bene od un servizio per il quale esista un unico mercato ed un unico listino prezzi rigidamente applicato. Ai fini della determinazione del valore normale è evidente come quest'ultimo non si identifichi in un fatto da stimare, bensì in un fatto da accertare. Sul tema si veda CARPENTIERI L., *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, 23 ss.

91 Con quest'ultima previsione il legislatore fornisce un metodo di determinazione del valore normale, «tenuto conto degli sconti d'uso», previo controllo c.d. esterno. Stabilisce, altresì, che per i beni e servizi soggetti a disciplina dei prezzi è necessario il riferimento ai provvedimenti in vigore.

92 La disposizione definisce il valore normale, riconducendolo ad un concetto puramente descrittivo, circondato da un'aurea di indeterminatezza più che di una puntuale definizione; tuttavia questa genericità incardinata sulla nozione di valore normale appare in contraddizione con la sua collocazione sistematica all'interno del decreto (c.d. Decreto Visco-Bersani, ossia il DL n. 223/2006) che «per altri versi elimina tariffe e prezzi imposti». In tal senso si veda VALASTRO G., LUPI R., *Cessioni immobiliari, valore normale, cit.*, 1422.

93 A norma dell'art. 14 del DPR n. 633 del 1972, il valore normale è dato dal prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel luogo e nel tempo in cui è stata effettuata l'operazione. Parimenti, ai fini dell'imposta di registro, il valore normale dei beni immobili continua ad identificarsi con il «valore venale in comune commercio», ai sensi dell'art. 51, comma 2, DPR 131/1986.

quanto sopra esposto circa le imposte sui redditi⁹⁴ ⁹⁵.

Le pronunce così presentate, seppur in ambiti impositivi differenti, non risultano sostanzialmente lontane tra loro: in entrambe i casi la *litera legis* delinea un concetto agganciato ad un giudizio che rinviava principalmente alla dinamica economica del mercato di riferimento⁹⁶.

Così facendo, si era voluto riconoscere dignità giuridica ad una prassi volta a legittimare la rettifica dell'imponibile ponendo a sostegno un disallineamento del corrispettivo dichiarato, rispetto al valore normale dell'immobile ceduto⁹⁷.

Si consideri tuttavia che, la particolare diffusione del fenomeno di evasione nel comparto immobiliare affiancata dalla difficoltà di intercettarla, ha reso il valore normale un significativo argomento in sede di accertamento⁹⁸.

Il vero *punctum dolens* della questione risiedeva nel nesso inferenziale alla base del suddetto differenziale, tale da sospettare una fattispecie evasiva riconducibile all'occultamento del corrispettivo pattuito. La questione così presentata pare ricalcare, sul piano formale, la logica di fondo dell'istituto della presunzione⁹⁹: l'ipotesi di evasione (ovvero il *fatto ignorato*) si

94 Sul tema si veda CENTORE P., *Il valore normale "speciale" dell'IVA*, in Corr. trib., 2008, 180 ss. L'Autore sancisce il concetto di valore normale agganciato al sistema dell'Imposta sul valore aggiunto distinguendo l'ipotesi del suo utilizzo in chiave "fisiologica" nel caso in cui risulti impossibile far riferimento all'imponibilità dell'operazione al corrispettivo pattuito tra le parti; ovvero in senso "patologico", ad evidenti fini antielusivi, al fine di valutare la congruità del corrispettivo dichiarato tra le parti.

Sull'utilizzo del valore normale in funzione antielusiva e antielusiva, si veda anche TOSI, *Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in Riv. dir. Fin., 1990, 110 ss.

95 Per completezza, il concetto di valore normale trova anche specificazione nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 29 Ottobre 2003, n. 202, seppur venga citato in merito ai premi derivanti dalle operazioni a premio concessi a dipendenti.

Il legislatore parla altresì di "valore normale" allorché fissa le norme generali sulla valutazione di taluni elementi reddituali (*ex art. 76 ed odierno art. 110 T.U.II.DD.*)

96 Cfr. cit. BORIA P., *Il sistema tributario*, cit, 166 ss.

97 Come si vedrà in seguito, la natura del disallineamento che può realizzarsi tra il valore c.d. normale ed il corrispettivo pagato in seguito alla cessione di un immobile, è stato oggetto di numerosi interventi legislativi che hanno visto l'altalenarsi della sua considerazione dalla presunzione legale ovvero semplice. Invero, la disposizione contenuta all'art. 2727 c.c. rubricata «nozione» si tratta di una norma di contenuto formale poiché non indica le conseguenze che la legge o il giudice trae, ma si limita a delineare il rapporto tra fatto noto e fatto ignoto, riproducendo la struttura del procedimento deduttivo. Cfr. ANDRIOLI V., «Presunzione» (voce) in Nov. Dig. it., Vol XIII, 1986, 766.

98 Questo artificio giuridico non ha dunque ripercussioni sulla verosomiglianza dell'operazione.

Come visto in precedenza, in sede di trasferimento immobiliare la capacità economica non può divenire totalmente invisibile al Fisco, dal momento in cui risulta inevitabilmente documentata nonché facilmente valorizzabile dal punto di vista giuridico. Pertanto, la fattispecie di evasione si incardina agevolmente sull'ammontare del prezzo corrisposto dall'acquirente. Sul tema si veda VALASTRO G., LUPI R., *Cessioni immobiliari, valore normale*, cit., 1424; Cfr. BORIA P., *Riflessioni sul concetto di valore normale nella sistemica delle imposte dirette*, in Riv. guar. Fin., 1992, 681.

99 Il riferimento all'istituto della presunzione, proprio del diritto civile, richiede alcune precisazioni. Per gli obiettivi qui posti, è sufficiente definirlo come collegamento tra fatto noto e fatto ignoto ricorrendo ad un ragionamento. Ai sensi dell'art. 2727 c.c., le presunzioni sono «*le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato*». L'accertamento del fatto dunque poggia su di un ragionamento, talvolta compiuto dal legislatore, ove abbia ritenuto scaturire necessariamente determinate conseguenze da certi fatti (c.d. *presunzioni legali*). Talvolta, sarà il giudice a compiere autonomamente e

deduce dall'accertata sproporzione del corrispettivo dal valore normale (nonché il *fatto noto*)¹⁰⁰. Invero, negli ultimi anni, il ragionamento presuntivo in sede accertativa, ha trovato in campo tributario notevole rilevanza in qualità di prova della fondatezza della pretesa erariale da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Sia chiaro come queste agevolino gli Uffici nella fase iniziale del procedimento accertativo.

Tuttavia, la ratio di *favor* per l'Amministrazione che l'istituto delle presunzioni assume, doveva essere valutata con prudenza per evitare che la loro applicazione non comportasse esiti contrastanti con i principi generali del nostro ordinamento¹⁰¹.

A tal proposito non si può sottacere una considerazione circa la struttura dell'inferenza presuntiva in ambito tributario. La bontà del ragionamento inferenziale non deriva da un legame di necessità esclusiva tra fatto noto e fatto ignoto, bensì da una relazione di probabilità ovvero di credibilità alla conclusione del "fatto ignorato"¹⁰², secondo un criterio di normalità¹⁰³. Ebbene, il processo logico deduttivo fondato così sull'*id quod plerumque accidit*¹⁰⁴, talvolta si è opposto ad un rapporto consequenziale tale da ritenere la conclusione sul *thema probandum* quale «conseguenza univoca e necessaria» ovvero «la sola logicamente conseguente a determinati fatti noti»¹⁰⁵.

In giurisprudenza dunque si sono visti contrapporsi, da un lato, un orientamento fondato essenzialmente sulla discrezionalità del giudice, nonché su inferenze ragionevoli e probabili,

liberamente un ragionamento, senza alcun vincolo legislativo (ovvero *presunzioni semplici*).

100 Cfr. MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 205. L'Autore, tra l'altro, affronta una attenta riflessione sull'istituto delle presunzioni nel comparto tributario: segnatamente, definisce noto il fatto «la cui esistenza risulta con la certezza che l'ordinamento considera sufficiente perchè questo sia fissato nella sentenza (o nel provvedimento amministrativo).»

101 Per una più approfondita analisi del tema si veda GENTILLI G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1981.

102 Si vedano Cass. 10 luglio 1979, n. 3953, in Mass. Foro it., 1979, 800-1; Cass. 10 marzo 1979, n. 1493, ivi, 1979, 331. Altre decisioni ritengono sia sufficiente che «il fatto ignoto possa essere desunto da quello noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità». Cfr. Cass. 27 gennaio 1982, n. 552, ivi, 1982, 112; si veda altresì Cass. 5 novembre 1979, n. 5713, ivi, 1979, 1146.

103 Cass. 16 dicembre 1981, n. 6653; Comm. trib. Centr. 1982, II, 259. « (...) per aversi presunzione giuridicamente valida non occorre che i fatti sui quali si fonda siano tali da far apparire l'esistenza di un fatto ignoto e fatto noto presenti il carattere della necessità assoluta ed esclusiva, ma basta che il secondo possa essere dedotto dal primo come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità.». Nello stesso senso, più recentemente Cass. 10 gennaio 2006, n. 154, e Cass. 25 ottobre 2006 n. 22874: « (...) non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità».

104 Come definita da TOSI L., in *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, 1999, 24 l'esperienza è da intendersi come l'insieme di cognizioni ritraibili dall'osservazione attenta di una fenomenologia sufficientemente ampia ed omogenea.

E' ben noto come la legge tributaria, ai fini di una sua corretta applicazione, non possa esprimersi per categorie scientifiche, bensì richieda «l'esigenza di un riferimento a comportamenti concreti degli uomini». Per un inquadramento delle presunzioni si veda GRANELLI A.E., *Le presunzioni in materia tributaria*, cit, 24 ss.

105 In questo senso, si veda tra le prime sentenze, Cass., 9 giugno 1971, n. 1719; Cass., 11 febbraio 1976, n. 455; Cass., 6 dicembre 1979, n. 6341; Cass., 29 giugno 1981, n. 4222; nonché Cass., 2 luglio 1981, n.4295; Cass., 26 maggio 1983, n.3645.

che necessitano di chiari e rigorosi modelli razionali; dall'altro una uniformità costante dalla quale è possibile stabilire a priori se un fatto abbia attitudine a causarne un altro.

2.2 Interventi legislativi sul valore normale e sull'utilizzo di tale valore in sede accertativa

L'individuazione del valore normale dell'immobile nelle transazioni aventi ad oggetto il trasferimento di questi beni, si è posto al centro di un'evoluzione normativa volta ad ottenere una maggior aderenza tra l'entità economica effettiva degli atti di scambio, e la base imponibile dei tributi diretti ed indiretti¹⁰⁶.

Sotto il profilo dell'accertamento, nel periodo anteriore alle modifiche, il punto di equilibrio sul piano legislativo risiedeva nella rilevanza di un valore “medio” dell'immobile, determinato mediante l'applicazione di coefficienti moltiplicati alla rendita catastale del bene oggetto del trasferimento¹⁰⁷.

Il legislatore nazionale, con l'intervento del 2006, il c.d. Decreto Visco-Bersani, ha operato un radicale ripensamento, orientato verso un complessivo rafforzamento dei poteri ed attribuzioni dell'Ufficio. Quest'ultimo poteva procedere alla rideterminazione del reddito d'impresa anche avvalendosi di ragionamenti presuntivi stanti sullo scostamento rilevato tra il corrispettivo dichiarato ed il valore “normale”.

Segnatamente all'imposta sul valore aggiunto, la normativa ha abrogato la disposizione che inibiva la rettifica della dichiarazione qualora i corrispettivi soggetti ad Iva trovassero corrispondenza nel valore catastale dell'immobile ceduto¹⁰⁸.

Con la nuova disposizione, il legislatore ha elevato a presunzione legale (e non semplice) l'eventuale discordanza esistente tra il corrispettivo pattuito nella cessione del bene ed il suo

106 Sul punto si veda BASILAVECCHIA M, *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in Corr. trib. 2007, 195, a cui si rimanda per una prima panoramica del quadro normativo in materia di accertamento immobiliare delineatosi in seguito all'impatto delle modifiche introdotte dal DL 223/06. Si veda altresì, CAPO L., *Compravendita di un bene immobile e presunzioni fiscali: il prezzo deve corrispondere al valore di mercato?*, in *Obbligazioni e contratti*, 2011, 184 ss.

107 Ai sensi dell'art. 52, comma 4, del Testo unico dell'imposta di registro, (DPR 26 aprile 1986, n. 131) vi faceva riferimento sostanzialmente, in materia IVA, l'art. 15 del DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, la quale disponeva che non si poteva procedere a rettifica del corrispettivo delle cessioni di taluni fabbricati se lo stesso risultava da atto o documento. Si consideri come detto meccanismo non fosse dotato di valenza assoluta. L'Amministrazione Finanziaria, pur ricorrendo ad esso, poteva comunque, se in possesso di altri elementi desumibili da atti o documenti, esperire verifiche ovvero accertamenti diretti a sottoporre a tassazione ulteriori corrispettivi dovuti al cedente.

108 Il precedente meccanismo fondato sul riferimento al sistema catastale prevedeva una sorta di “protezione” verso l'attività accertativa qualora il corrispettivo immobiliare dichiarato fosse almeno pari al valore catastale.

valore normale, al fine di rettificare i ricavi emergenti dall'operazione di trasferimento immobiliare.

E' evidente come, tale previsione si traduceva in un notevole alleggerimento dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, limitatamente al piano probatorio: quest'ultima poteva così procedere alla rettifica della dichiarazione, «senza dover preventivamente dimostrare, ad esempio, l'incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione ovvero l'irregolare tenuta delle scritture contabili ai sensi del successivo comma 2 del medesimo articolo 39»¹⁰⁹. Non doveva più provare l'esistenza di una parte del corrispettivo incassato “a nero”, ovvero la prova del fatto presuntivo, bensì era sufficiente dimostrare l'eventuale disallineamento del corrispettivo dichiarato negli atti rispetto al valore di mercato¹¹⁰ del bene ceduto per recuperare ad imposizione il maggior valore¹¹¹.

La *ratio* a fondamento della novella sembrava adagiarsi sulla legge della microeconomia che identifica i corrispettivi, applicati in sede di cessione del bene, nell'incontro tra domanda e offerta, divenendo così poco credibile l'ipotesi di una vendita avvenuta a prezzi inferiori al valore normale.¹¹²

Sulla scorta di questa previsione, si delineava un vero e proprio riconoscimento legislativo della legittimità di una presunzione legale¹¹³ relativa, di equipollenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene. Sono pertanto due gli aspetti degni di sottolineatura. Il primo attiene alle ripercussioni sul ruolo dell'Amministrazione, chiamata a provare solamente il fatto indiziante. Non era tenuta a fornire prova del fatto presunto, in quanto era la legge

109 Cfr. Circolare 4 agosto 2006, n. 28/E.

110 Si fa riferimento alla definizione di valore normale ai sensi dell'art. 14, DPR 633/1972.

111 Ai sensi dell'art. 54, DL n.223 del 2006, comma terzo: «*per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo si intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al 2° comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'art. 14 del presente decreto*».

112 Tuttavia un simile ragionamento trova fondamento su assunzioni alquanto “surreali”, su di un modello puramente astratto di funzionamento del mercato. Ivi non rientra il'ipotesi che un contribuente possa tenere un comportamento lontano dall'alveo della “normalità economica”.

In tal senso si veda Cfr. BEGHIN M., *La differenza prezzo-valore rileva solo in una «vera» valutazione d'insieme*, in Corr. trib., 2008, 2931; nonché Id., *Le società “immobiliari” di comodo, la compravendita di fabbricati e la presunzione di occultamento del corrispettivo nel limbo delle quotazioni OMI (Osservatorio del Mercato Immobiliare)*, in TOSI L. (a cura di), *Le società di comodo*, cit., 80ss.; BEGHIN M., *Il differenziale prezzo-valore nella cessione d'azienda: i cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte*, in Rass. trib., 2008,1087; Id., *Il differenziale prezzo-valore nella cessione d'azienda: i cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte*, in Rass. trib., 2008, 1087, ss.

113 Per un inquadramento generale dell'istituto della presunzione si veda quanto già presentato in precedenza.

In argomento si veda, tra i tanti, anche GENTILLI G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1981; GRANELLI A.E. (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987.

Sulla natura della presunzione si veda MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, cit, 242, che riconosce nella disposizione di cui alla lett d) del comma 1, art. 39 DPR n. 600/1973 una presunzione “intermedia”. L'Autore puntualizza che la mancata indicazione puntuale del fatto noto e fatto presunto, non comporta il delinarsi di una presunzione “legale”, ma allo stesso tempo non può dirsi nemmeno un riferimento alla possibilità di utilizzare presunzioni semplici.

stessa a considerare integrato tale fatto.

Il secondo profilo invece riguarda il conseguente indebolimento dei poteri di difesa del contribuente. Quest'ultimo doveva fornire argomentazioni, nonché elementi fattuali e documentati in grado di vincere la presunzione del Fisco¹¹⁴.

Posto che il contribuente non poteva contestare il nesso inferenziale della presunzione¹¹⁵, è tuttavia evidente come la dimostrazione della controprova non fosse “semplice”. Di fatti il soggetto passivo doveva dimostrare che «.. non v'è stato occultamento di corrispettivo...» ovvero, «... che la divergenza tra corrispettivo e valore normale non è riconducibile ad evasione»¹¹⁶.

Non v'è dubbio dunque, come per effetto delle novità legislative introdotte dal Decreto Visco-Bersani derivasse un impianto normativo *pro fisco*: all'Amministrazione finanziaria spettava unicamente dimostrare lo scostamento prezzo – valore normale, mentre la ricostruzione della fattispecie evasiva veniva *tout court* tratteggiata dalla norma di legge¹¹⁷.

Ebbene, in caso di mancata dimostrazione di prova contraria da parte del contribuente, la prova dell'entità dell'evasione risiedeva unicamente sul fatto indiziante, ossia sulla divergenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato, vincolando il giudice.

Tuttavia, la determinazione del valore normale da parte degli Uffici poteva essere messa in discussione qualora risultasse legata all'importo del mutuo o del finanziamento *ex art. 35*, comma 23-*bis*, del DL n. 223/2006, in riferimento alle specifiche circostanze che, nella fattispecie in esame, giustificavano una maggiore entità del finanziamento concesso rispetto al corrispettivo pattuito¹¹⁸.

114 L'assetto normativo del comparto immobiliare, in sede di accertamento, mediante la riforma “Visco-Bersani” subisce una vera e propria un'inversione di rotta.

Per un inquadramento della disciplina vigente prima dell'intervento del legislatore mediante decreto 223/2006, si veda ATTARDI C., *Il “valore normale” degli immobili*, cit., 4663; TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, cit., 141; BASILAVECCHIA M., *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in Corr. trib., 2007, 195 ss.

115 In virtù della natura legale della presunzione.

116 Così si esprime ATTARDI C., *Il “valore normale” degli immobili*, cit., 4663 ss.

117 In questi termini si è espresso BEGHIN M., *I valori dell'OMI tra presunzioni semplici e legali*, cit., 2452. Difatti, «nel momento in cui il valore normale è assunto come base non di una presunzione semplice, ma di una presunzione legale risulta (...) notevolmente semplificato per le fattispecie comprese nel campo applicativo delle nuove norme». (Cfr., TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, cit.)

118 Ai sensi dell'articolo 35, comma 23-*bis*, DL 223/06: “Per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, terzo comma, ultimo periodo, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato.”

Con la legge di conversione n. 248 del 2006 è stata introdotta un'ulteriore presunzione legale relativa circa la determinazione del valore normale dei beni immobili acquistati (ovvero costruiti) mediante concessione di un mutuo fondiario ovvero di un finanziamento bancario.

L'Ufficio, al fine di individuare il valore normale dell'immobile pertanto prendeva a riferimento i valori indicati nella banca dati delle quotazioni immobiliari gestita dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (c.d. Valori OMI) ovvero l'ammontare del valore del mutuo fondiario stipulato dall'acquirente. Lo scostamento tra

Il legislatore infatti, ad integrazione e supporto della normativa antievasiva sopra descritta, ha poi introdotto un'ulteriore presunzione legale relativa, secondo la quale, nei trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva, finanziati mediante mutui fondiari ovvero finanziamenti bancari, il valore normale da utilizzare in sede accertativa non poteva essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato. Dalla semplice lettura della disposizione in commento, il valore del mutuo diventava perciò un «faro» per gli accertamenti Iva¹¹⁹, quale indice presuntivo del valore normale del bene oggetto di compravendita.

Tuttavia, la diretta applicazione di tale presunzione avrebbe condotto a conclusioni errate.¹²⁰ Invero, la fissazione di un “tetto minimo” ai fini dell'individuazione del valore normale nelle specifiche ipotesi, non deve essere intesa quale vincolo dei poteri di rettifica dell'Amministrazione finanziaria.

Tale disposizione deve interpretarsi in merito alle sue finalità, dovendosi tener conto, ai fini dell'individuazione del valore normale, «delle sole somme erogate per l'acquisto dell'immobile e delle relative eventuali pertinenze e non anche degli importi riferiti ad esempio, alle imposte dovute per l'atto e/o eventuali perizie, il costo di eventuali ristrutturazioni dell'immobile acquistato o per finanziare altri elementi di spesa estranei al valore dell'immobile trasferito in quanto tale»¹²¹.

La pronuncia dispositiva in commento dunque non implica una equiparazione tra l'importo del mutuo e l'importo del valore normale, bensì, proprio per l'incertezza applicativa dell'art. 14 DPR 633/1972, individua una soglia minima del valore del bene, agevolandone l'attività dell'Amministrazione finanziaria. Secondo l'*id quod plerumque accidit*, nei casi in cui risulti difficile determinare oggettivamente il valore del bene, la previsione negoziale del mutuo o del finanziamento rappresenta la soglia minima su cui fondare l'attività accertativa¹²².

valore dichiarato all'atto della compravendita immobiliare e il valore OMI (ovvero l'importo del mutuo concesso) costituendo presunzioni legali di evasione, legittimavano l'avviso di accertamento.

119 Cfr. CORRADO O.C., *Manovra-bis: le novità in materia di accertamenti sui trasferimenti immobiliari*, cit., I, 983

120 Trattandosi di una presunzione legale relativa resta ferma la possibilità in seno al contribuente di fornire la prova che il valore normale sia inferiore all'ammontare del mutuo. Segnatamente dovrà fornire ad esempio, per l'effettuazione dei lavori di ristrutturazione, «*le autorizzazioni ad eseguire i lavori rilasciate dall'ente locale competente, ove previste, i preventivi relativi ai lavori da svolgere, le fatture di pagamento e ogni altra utile documentazione*». (Risoluzione n. 122/E del 2007).

121 Cfr. Assonime, Circolare n. 36 del 2 agosto 2006, par. 2.1.

Sullo stesso senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate confermando che talvolta l'ammontare del mutuo potrebbe essere comprensivo, oltre del prezzo pagato per l'immobile, anche di altri costi quali spese notarili, ristrutturazioni, ecc. E' necessario pertanto l'ausilio di informazioni puntuali e veritiere.

Sul piano applicativo un aspetto non trascurabile della disposizione risiede però nella modalità di ottenere le sopracitate informazioni rilevanti, da parte dell'Amministrazione finanziaria, al fine di evitare procedure ingiustificate. Si potrebbe ad esempio, ipotizzare il suo accesso alle procedure ex art 32, comma 1, punto 7, DPR n.600 del 1973 chiedendo informazioni agli istituti bancari; oppure, il rivolgersi direttamente al finanziato, ai sensi di quanto previsto all'art. 32, comma 1, p.to 8, DPR n. 600 del 1973.

122 Come rilevato dal Consiglio del Notariato, studio 152-2006 / T.

Analogamente, ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore ha riconosciuto in sede di accertamento, la possibilità in capo agli Uffici di rettificare la base imponibile delle transazioni immobiliari, sulla scorta della divergenza del corrispettivo dichiarato negli atti rispetto al parametro del valore normale¹²³.

Ciò che si intendeva affermare con la nuova disposizione era evidente: il differenziale prezzo-valore normale del bene ceduto¹²⁴ fungeva *ex se* da base normativa legittimante l'accertamento in merito alle cessioni immobiliari¹²⁵. Pertanto, come si è avuto modo di precisare ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, si attribuisce a tale scostamento la natura di presunzione legale di occultamento di corrispettivo¹²⁶.

Tuttavia, si noti come il meccanismo presuntivo così delineato non preveda un automatismo tale per cui il valore normale (ovvero *fatto noto*) provi il corrispettivo (*fatto ignoto*). D'altro canto la norma prevede che l'integrazione della prova d'infedeltà della dichiarazione avvenga "sulla base" del valore normale: si può ben giungere a ritenere che solo un'evidente sproporzione del corrispettivo dal valore normale possa provare il *quantum evaso*¹²⁷.

Dunque, in qualità di presunzione *iuris tantum*, il contribuente non può contestare la validità dell'argomentazione presuntiva. Bensì la prova contraria potrà riguardare la determinazione del valore normale¹²⁸ nonché la rilevanza della differenza tra valore normale e corrispettivo pattuito.

Invero, per quanto concerne questo secondo aspetto il contribuente può dimostrare, sulla scorta di considerazioni fondate su regole esperienziali, la non rilevante differenza tra

123 Nel comma 1 dell'art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, alla lettera d), dopo l'ultimo periodo è stato aggiunto il seguente: «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo si intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi».

124 Si fa riferimento alla definizione di valore normale ai sensi dell'art. 9, comma 3, TUIR.

125 D'altro canto la nuova versione dell'articolo 39 del DPR. n. 600/1973 come anche nessun'altra disposizione stabilisce esplicitamente l'obbligo di adottare il valore effettivo del bene oggetto della cessione, qualora risulti inferiore al corrispettivo pattuito. Invero, il legislatore vuole così salvaguardare la libertà dell'imprenditore nelle proprie scelte connesse all'attività.

Tuttavia, come si vedrà nel prossimo paragrafo, l'adozione di comportamenti cosiddetti antieconomici riconducibili alla dichiarazione di un corrispettivo del bene ceduto sproporzionato al valore normale possiedono «l'innegabile suggestione di trovarsi di fronte ad un indizio che una parte del corrispettivo possa essere occultata, ovvero, ad una presunzione». (Cit. Cfr. NOFERI L., GIANNI M., *L'accertamento nelle operazioni di cessione immobiliare*, in Amm. e fin., 2006, 8).

126 In tal senso si veda BASILAVECCHIA M., *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in Corr. trib., 2007, 199. Ai sensi dell'art. 39, DL n. 223 del 2006, comma primo: «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo si intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'art. 9, 3° comma, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917».

127 In tal senso si veda quanto rilevato dal Consiglio del Notariato, studio n.152-2006/T

128 In riferimento al disposto contenuto nell'art. 9, comma 3, TUIR, e art. 14 DPR n. 633/72 avvalendosi di elementi oggettivi atti a dimostrare una diversa determinazione del predetto valore normale.

comportamenti posti al di sotto o al di sopra della media¹²⁹.

La *ratio* della novella al vaglio dunque rivoluziona l'assetto normativo conferendo maggior potere accertativo al valore normale¹³⁰, sostituendolo in luogo del prezzo¹³¹.

A disciplinarne il campo di applicazione ed i relativi effetti il legislatore nazionale è intervenuto delegando all'Amministrazione Finanziaria l'individuazione di taluni criteri idonei all'uniforme stima del valore normale dei beni. La valutazione muove dal provvedimento del 27 luglio 2007¹³² col quale il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha stabilito detti criteri direttivi in attuazione del disposto art. 1, comma 307 della Finanziaria 2007¹³³.

Fanno in tal modo ingresso nella disciplina dell'accertamento immobiliare dettata dal Decreto Visco-Bersani, i valori OMI: in particolare, nel citato provvedimento, si stabiliva come i suddetti criteri dovessero essere estratti dalle quotazioni dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, elaborate con i “*coefficienti di merito relativi alle caratteristiche che influenzano il valore dell'immobile, integrati dalle altre informazioni in possesso dell'ufficio*”¹³⁴.

Detta locuzione contiene dunque l'indicazione per gli Uffici impositori di seguire un preciso *iter* argomentativo nella prospettiva della determinazione del valore normale¹³⁵.

129 Così come 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, 174.

La collocazione della disposizione in commento nell'alveo dell'art. 39 DPR n. 600/1973 comporta la riferibilità non solo alle cessioni di beni immobili, bensì diviene applicabile anche in merito alla costituzione o al trasferimento di diritti di godimento sugli stessi, effettuate da persone fisiche che agiscono nell'ambito di un'attività di impresa, ovvero nell'esercizio di arti e professioni.

Come già presentato nel capitolo precedente, i beni relativi all'impresa si possono distinguere tra gli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (c.d. beni-merce), gli immobili utilizzati dall'impresa direttamente per l'esercizio dell'attività economica come strumenti (c.d. strumentali per natura e per destinazione), e gli immobili patrimonio. Per un maggior approfondimento, si rinvia *retro* cap.1.

130 Tra i molti, TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, cit.; ATTARDI C., *Il valore normale degli immobili come criterio d'accertamento*, cit., 4663 ss.

131 Il legislatore chiarisce come la prova necessaria per la rettifica dei corrispettivi derivi “dal prezzo o corrispettivo mediamente pagato per i beni o servizi della stessa specie o similari” (cfr. artt. 54, comma 3, D.p.r. 633/1972 e 39, comma 1, D.p.r. 600/73); peraltro, detto valore, ai fini Iva, non può essere inferiore all'ammontare del mutuo concesso o del finanziamento.

Pertanto, non incide solo sulla prova, bensì anche sul presupposto d'imposta, contribuendo a ridefinirlo.

132 Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, 27/07/2007, *Disposizioni in materia di individuazione dei criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati, di cui all'articolo 1, comma 307, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007)*, in *Gazzetta Ufficiale* del 7/8/2007 n. 182.

Per un commento a detto provvedimento, si rinvia a MASTROIACOVO V., *L'Agenzia delle entrate fissa i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in *Corr. trib.*, 2007, 3013.

133 Legge 27 dicembre 2006, n. 296, con lo scopo di determinare periodicamente in modo unitario il valore normale degli immobili oggetto di compravendita nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, delle imposte sui redditi e dell'imposta di registro.

134 Cfr. provvedimento c.d. OMI (provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007), in *Corr. trib.*, 2007, 3011, con commento di MASTROIACOVO V.

135 Così si è espresso BEGHIN M., in commento della sentenza n. 55, 16 maggio 2008, *Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia*, in *Corr. trib.*, 2008, 2450 ss. L'Autore afferma come non ci si debba fermare sull'argomento lessicale della previsione in commento. «Se così fosse si perverrebbe alla conclusione stando alla quale,

Tuttavia, sulla scorta di questa previsione, l'applicazione generalizzata a tutti i trasferimenti immobiliari del criterio del valore normale destava perplessità principalmente in materia di imposta sul valore aggiunto. Attribuire al valore del bene la valenza di prezzo “legalmente presuntivo” confliggeva direttamente col principio ispiratore della normativa comunitaria¹³⁶ il quale vedeva la base imponibile comprensiva esclusivamente di ciò che costituiva corrispettivo versato o da versare al fornitore ovvero al prestatore¹³⁷.

In ragione di tali considerazioni dunque trova giustificazione la procedura di infrazione che la Comunità Europea ha avviato nei confronti dello Stato italiano¹³⁸, provocando consequenzialmente l'intervento del legislatore al fine di ripristinare il quadro normativo ante Decreto Visco-Bersani.

Con la Legge comunitaria 2008 (legge n. 88 del 7 luglio 2009)¹³⁹, segnatamente l'art.24

qualora l'Ufficio non si sia dato carico di rendere più incisiva la propria attività istruttoria e non abbia, pertanto, ottenuto le ulteriori informazioni indispensabili per il corretto inquadramento del caso, lo scarto tra prezzo praticato e valore normale sarebbe sufficiente a sorreggere da solo la pretesa erariale.»

136 Ai sensi dell'art. 73 della direttiva 2006/112/CE, rubricato «*Cessioni di beni e prestazioni di servizi*»: «*Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni*».

137 Il ricorso al valore normale dei beni oggetto di cessione, in luogo del corrispettivo, è limitato solo ad ipotesi specifiche e tassative, sancite dagli articoli da 74 a 76 e dall'art. 80 della stessa Direttiva.

I richiamati articoli da 74 a 76 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 riguardano operazioni di autoconsumo e altre forme di destinazione dei beni a finalità diverse dall'impresa, mentre l'art 77 prevede il caso di taluni tipi di servizi resi all'interno dell'azienda che, se prestati dall'esterno, non darebbero diritto per intero alla detrazione dell'Iva.

Ai sensi dell'art. 80 della stessa direttiva, invece, l'applicazione dell'imposta sul valore normale è subordinata alla sussistenza di particolari vincoli personali o professionali tra le parti “ a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionale, associativi, di proprietà finanziarie, o giuridici (c.d. *condizione soggettiva*). Peraltro è necessario che uno sei due predetti soggetti si trovi in situazione di “pro-rata” o di altra situazione limitativa delle detrazioni dell'Iva, alterabile con la fissazione di un corrispettivo strumentalmente dimensionato in misura tale da avvantaggiare una delle parti rispetto ad una normale determinazione del prezzo che si sarebbe avuta tra parti indipendenti tra loro (c.d. *condizione oggettiva*).

138 Per l'asserita incompatibilità dell'art. 54, comma 3, del DPR 633/1972 (nel testo modificato dall'art. 35 del d.l. n. 223/2006) con l'art.73 della Direttiva n. 2006/112/CE (nonché normativa comunitaria in materia Iva), nell'estate 2008, l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ha presentato un esposto alla Commissione Europea da cui è derivato l'avvio di un procedura d'infrazione nei confronti dell'Italia (Cfr. procedura d'infrazione n. 2007/4575, Commissione Europea c/ Repubblica italiana). Per il documento presentato dall'Associazione Italiana Dottori Commercialisti alla Commissione Europea si consulti il sito www.adcmi.it.

Nel giugno 2008 la Commissione Europea ha inviato all'Italia una lettera di messa in mora, con la quale affermava che «[...] è perfettamente legittimo correggere l'imponibile laddove esistano prove o indicazioni segnalanti che il pagamento reale effettuato differisce da quello dichiarato, tuttavia il solo fatto che l'ammontare dichiarato sia più basso del valore di mercato [...] non può essere in sé addotta come prova, né può eventualmente alterare la dichiarazione comune dell'importo imponibile».

L'anno successivo la Commissione Europea ha reso noto di aver proceduto alla richiesta formale alla Repubblica italiana per la modifica della previsione legislativa volta a tassare, ai fini Iva, il valore normale se superiore al corrispettivo dichiarato.

In argomento si veda, tra i tanti, BORGOGGIO A., *Accertamenti immobiliari: i chiarimenti del fisco sugli effetti della comunitaria*, in Fisco, 2010, 2940.

139 Legge 7/7/2009 n. 88, *Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità Europee- Legge comunitaria 2008*, pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* del 14 luglio

comma 4, lettere f), e 5, sono così venute meno *in toto* le previsioni legittimanti l'accertamento automatico sulle compravendite immobiliari, fondate sulla difformità tra corrispettivo dichiarato e valore normale, come risultato delle quotazioni OMI¹⁴⁰.

La retrocessione del suddetto valore ad un mero indizio di evasione ha decretato di fatto una riemersione ed il ripristino dello *status* giuridico precedente¹⁴¹.

Ebbene, così come per l'Iva, questo cambio di strategia di accertamento ha coinvolto anche il comparto delle imposte sui redditi, per evitare uno squilibrio tra le diverse modalità accertative delle differenti imposte¹⁴².

La dottrina ha ritenuto altresì abrogato a *fortiori* anche il disposto normativo che consentiva all'Amministrazione Finanziaria, per le operazioni di cessione immobiliare soggette ad Iva, di utilizzare quale limite minimo di riferimento per la ricostruzione del valore normale l'ammontare dell'importo finanziato^{143 144}. Il richiamo, seppur non esplicito al concetto di valore normale determina la consequenziale illegittimità della rettifica così prevista¹⁴⁵.

2009, n. 161.

140 L'art. 24 (rubricato “*adeguamento comunitario di disposizioni tributarie*”) della Legge 7/07/2009 n.88, *Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità Europee – Legge comunitaria 2008*. Segnatamente con i commi 4 e 5 è stato abrogato l'ultimo capoverso dell'art. 54, comma terzo, DPR 633/72 secondo il quale per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze la prova dell'esistenza di un maggior valore rispetto a quello dichiarato s'intendeva integrata dallo scostamento rispetto al valore normale OMI; l'ultimo capoverso dell'art. 39, comma 1, lettera d, DPR 600/73, secondo il quale la prova di occultamento si intende integrata dallo scostamento fra il dichiarato in atto e il valore normale. Detto intervento legislativo abroga ogni riferimento al valore normale dell'immobile quale strumento di accertamento.

141 Cit. POGGIOLI M., *Valori OMI, atto di imposizione e prudente apprezzamento del giudice*, in GT- Riv. giur. trib., 2010, 634.

Tra i molti, in dottrina si veda CANNAROLI S., COVINO E., *Il valore normale degli immobili tra visibilità dei singoli beni, rigidità amministrativa solidarietà del compratore*, in Dialoghi., 2009, 557; CARPENTIERI C., *Gli effetti dell'abrogazione della regola del valore normale per la cessione dei beni immobili*, in Corr. trib., 2009, 2958; PURI P., *La giurisprudenza di merito e gli accertamenti in tema di valore normale*, in GT-Riv. di Giur. trib., 2009, 796; ARTINA R., *L'accertamento sui valori immobiliari è (finalmente) orfano del valore normale*, in Bilancio e reddito d'impresa, 2010, 36 ss

142 Per quanto qui d'interesse sarà oggetto di riflessione nel corso dell'elaborato l'impatto derivante dall'approvazione della legge comunitaria, limitatamente in materie di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.

Per completezza non si sottace come detto intervento abbia coinvolto anche l'ambito delle imposte d'atto, di cui però non approfondirò in questa sede.

143 Ai sensi dell'art. 35, comma 23-bis, del DL 223/06, pur non essendo esplicitamente abrogata dalla legge comunitaria 2008, contiene un esplicito riferimento alla disposizione contenuta nell'art. 54, comma 3, D.p.r. 633/72, la quale è stata espunta dall'ordinamento proprio dall'intervento normativo testé citato.

144 Tuttavia, nonostante gli effetti abrogativi della legge comunitaria 2009 sulle presunzioni a suo tempo introdotte dal decreto Visco-Bersani, è ancora oggi prassi diffusa degli Uffici servirsi soltanto del valore OMI ovvero dell'ammontare del mutuo per sostenere l'occultamento del valore nelle compravendite immobiliari. Il contrario orientamento testé presentato si fonda su un circuito argomentativo legato alla possibilità di insolvenza del contribuente: “..gli istituti che concedono mutui per acquisto di immobili si guardano bene dal concedere finanziamenti superiori al valore dell'immobile e ciò per il semplice motivo che in caso di insolvenza del debitore, il recupero delle somme mutate è garantito solo dall'ipoteca, cioè dalla possibilità di rivalersi sull'immobile” (Cfr. Comm. Trib. Prov. di Vicenza 1 settembre 2010, n. 97, in “fiscoonline”, con commento di TURRIS).

145 Cfr. Comm. trib. Reg. Lombardia n. 96/8/11; Comm. trib. Reg. Reggio Emilia n. 488/1/11; Comm. trib. Reg. Lombardia n.3/18/12.

Sulla scorta di dette argomentazioni il valore normale desumibile dalla banca dati OMI assume unicamente il valore di un semplice elemento indiziario di evasione. Pertanto, per poter proteggere la legittimità di un accertamento di tipo presuntivo, diviene necessaria una approfondita attività istruttoria fondata su eterogenei elementi conoscitivi e fattuali in grado di rafforzare la sua valenza presuntiva¹⁴⁶.

Recependo le modifiche normative della legge comunitaria 2009, si delinea un nuovo scenario connotato da un'evidente ripristino di un maggior equilibrio tra Fisco e contribuenti tale da rendere necessaria la rimodulazione delle strategie operative dell'Amministrazione finanziaria. Invero, si verifica una retrocessione giuridica di predetta presunzione da legale relativa a semplice, ovvero "semplicissima" ove non supportata da ulteriori elementi tali da qualificarla «grave, precisa e concordante».

A chiarirne la "rinnovata" posizione dell'Amministrazione, segnatamente nella corretta gestione di contenziosi pendenti, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, mediante l'emissione della circolare 18/E¹⁴⁷.

In detta occasione sono stati illustrati gli effetti sul contenzioso pendente dell'abrogazione suddetta, consentendo agli Uffici delle Entrate di rettificare la dichiarazione qualora la pretesa erariale risiedesse sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di immobili ed il relativo valore normale, integrati da ulteriori informazioni in possesso degli uffici stessi.¹⁴⁸

Contrariamente, dovevano abbandonare il contenzioso in corso, qualora gli accertamenti impugnati risultassero sorretti da motivazioni definite insufficienti, per effetto delle predette modifiche legislative¹⁴⁹.

146 Come rilevato da VALCARENCHI G., *La legge delega aumenta le distanze tra valore e corrispettivo*, in Fisco, 2015 troppo spesso il ragionamento di fondo veniva semplificato nonché minimizzato alla "surreale" idea di vendita di un immobile ovvero di un'azienda ad un valore inferiore a quello di mercato. «D'altro canto quest'ultimo era direttamente riconducibile ad una mera opinione dell'OMI, ovvero di una perizia dell'UTE, di un «banale calcolo matematico».

147 Nel documento di prassi si legge: «occorre valutare le modifiche introdotte agli articoli 54, terzo comma, del D.p.r. n. 633 del 1972 e 39, comma 1, lettera d) del d.p.r. n. 600 del 1973 della Legge Comunitaria 2008 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 precedenti modifiche (15 luglio 2009 per l'Iva e 29 luglio 2009 per le imposte sui redditi), con riguardo alle situazioni non ancora definite»

148 Ipotesi quali il valore del mutuo di importo maggiore al prezzo di compravendita, i prezzi che emergono dalle precedenti compravendite dei medesimi immobili, ovvero prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati in base a risultanze delle indagini finanziarie.

149 L'opportunità di "uscire" dai procedimenti aventi ad oggetto la legittimità delle rettifiche argomentate esclusivamente con lo scostamento tra corrispettivo dichiarato e valore "normale" trovava ancor più giustificazione dalla retroattività delle modifiche legislative in commento.

Invero l'Agenzia delle Entrate, circolare 18/E, 14 aprile 2010 si esprime: «Al riguardo, si ritiene che l'abrogazione della presunzione legale relativa a suo tempo introdotta dal decreto-legge n. 223 del 2006, produca effetti anche con riferimento al periodo pregresso. Tanto si desume dalla circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, par. 12.4, con la quale è stato affermato che la norma introdotta dal decreto-legge n. 223 del 2006 (e – a maggior ragione – la successiva norma abrogativa) ha "natura procedimentale" e che, pertanto,

La richiamata questione dell'efficacia retroattiva delle nuove disposizioni in tema di accertamento continua tutt'oggi ad essere al centro di divergenti posizioni giurisprudenziali. Si evidenzia quanto avvenuto in occasione del pressoché recente intervento del legislatore con il Decreto crescita e internazionalizzazione delle imprese (D.Lgs. n. 147, del 14 settembre 2015).

In tal proposito il legislatore, nell'ambito di un più ampio intervento in merito al valore normale, ha dettato una norma in forza della quale l'esistenza di un maggior corrispettivo generato dalla cessione di un immobile, una azienda od un diritto reale sugli stessi beni, non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro (DPR n. 131/1986), ipotecaria o catastale (D.Lgs. n. 347/1990)¹⁵⁰.

Detta disposizione è destinata pertanto ad esercitare per le cessioni di immobili, quindi fabbricati ed aree, a prescindere che siano edificate o meno, per le cessioni di aziende oltre che per la costituzione ovvero trasferimento di diritti reali sui predetti beni.

Il dato letterale, seppur dettagliato circa l'ambito applicativo, ha evocato posizioni divergenti in merito alla natura della medesima, anche al fine di poterne stabilire il momento di entrata in vigore, ovvero il suo effetto sulle eventuali contestazioni in corso.

Sin dai primi commenti, sembra ci si trovi dinnanzi ad una disposizione di interpretazione autentica. Invero, pur senza che si rilevino i dettami richiesti dallo Statuto del contribuente¹⁵¹, taluni vi riconoscono la natura interpretativa prendendo a riferimento la *litera legis* della norma in esame¹⁵². Nello stesso comma 3, art. 5, dello schema del Decreto in esame, il legislatore disciplina solamente l'efficacia temporale della disposizione del comma

“ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi di imposta ancora accertabili.

Continua: «Gli uffici dovranno pertanto valutare con riferimento alle controversie pendenti, se le motivazioni degli accertamenti impugnati si dimostrano comunque adeguate o se, invece, alla luce dell'intervenuta modifica normativa, si rivelino insufficienti così da richiedere l'abbandono del contenzioso in corso, tenuto conto dello stato e del giudizio».

150 Ai sensi dell'art. 5 comma 3, D.Lgs. 147/2015: *«Gli articoli 58, 68, 85, 86 del Decreto del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, e 7 del Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347».*

151 Ai sensi dell'art. 1, comma 2, dello Statuto del contribuente *«l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria., qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.»* Affinchè una norma possa definirsi di interpretazione autentica deve quindi possedere detti requisiti, riconducibili alla straordinarietà dell'intervento attraverso il quale si può scegliere una tra più interpretazioni di una o più disposizioni.

Proprio per la sua natura, detta norma dispiega i suoi effetti *ex tunc*, ossia dal momento in cui la oggetto dell'interpretazione è entrata in vigore.

152 Nel comma 2, art. 5, del Decreto in esame stabilisce chiaramente come le norme sopra menzionate “si interpretano” nel senso che l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato o accertato ai fini dell'imposta di registro o di quelle ipotecaria e catastale. La natura interpretativa della norma emerge altresì dalla relazione tecnica di accompagnamento della stessa.

precedente, in materia di costi di *black list*: pertanto è da ritenersi che non necessiti di alcuna previsione in merito alla sua decorrenza, proprio in considerazione del suo tenore interpretativo¹⁵³.

Ciò non sembrerebbe nemmeno contrastare con i principi generali circa l'adozione di norme di natura interpretativa, la quale può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria¹⁵⁴.

Se quindi si condivide la natura di “interpretazione autentica”, si deve ammettere che la suddetta previsione avrà effetto per le transazioni future aventi ad oggetto cessioni di beni immobili o di azienda, oltre che per i contenziosi pendenti¹⁵⁵.

Contrariamente, se si sposta l'attenzione sulla *ratio* della norma di interpretazione autentica si può giungere a conclusioni opposte a quelle sin qui presentate.

Le disposizioni di natura interpretativa autentica rispondono ad un'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, mediante le quali il legislatore sceglie quale interpretazione è da considerare l'espressione della *vouluntas legislatoris*. In altri termini, dunque, a fronte di più risultati ermeneutici, con tale previsione si può giungere all'ipotesi più idonea, scartando le altre.

Alla luce di queste osservazioni sembra dunque agevole poter affermare che la disposizione di cui al comma 3, art. 5 del decreto recante le misure per la crescita ed internazionalizzazione delle imprese, non sia riconducibile a tale raggruppamento; invero il legislatore con la suddetta disposizione non dice di adottare uno tra più risultati ermeneutici, ricavabili dalle previsioni normative su ricavi e plusvalenze.

Bensì si tratta di una previsione che circoscrive i mezzi di prova utilizzabili per l'accertamento dei maggiori corrispettivi ed, in quanto tale, non produce effetti nel passato, se non esplicitamente previsto¹⁵⁶.

153 In tal senso si sono espressi TRABUCCHI A., TRINCHERA L., *Stop ai riflessi automatici sulle imposte dirette degli accertamenti di valore ai fini del registro*, in Corr. trib., 2015, 1835. Analogamente si veda MENEGHETTI P., *La “nuova” determinazione delle plusvalenze da cessione d'azienda e di immobili*, in Corr. trib., 2015, 3891; CASTALDI L., *Plusvalenze immobiliari, accertamenti presuntivi e disorientamenti interpretativi del legislatore delegato*, in Corr. trib., 2016, 279 ss.

La tesi appena esposta trova altresì fondamento sulle affermazioni contenute nell'audizione del Senato, del 19 maggio 2015, della Direttrice dell'Agenzia delle entrate, ove si definisce l'intervento come norma di interpretazione autentica.

154 Così si esprimono TRABUCCHI A., TRINCHERA L., *Stop ai riflessi automatici sulle imposte dirette*, cit., 1835, nel ritenere come la disposizione di cui all'art. 5 sia pur sempre emanata da una legge ordinaria dello Stato, la “delega fiscale” (legge 11 marzo 2014, n. 23).

155 Sul punto quindi sembrerebbe ritenersi operanti i principi generali recati dallo Statuto dei diritti del contribuente: segnatamente l'art.3, comma 1, prevede che “le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo”, fatta salva l'ipotesi in materia di norme interpretative per le quali si afferma l'efficacia retroattiva.

156 In tal senso si è espresso BEGHIN M., in occasione del corso del V Forum Tax 2015, organizzato dalla Scuola di Formazione IPSOA del Gruppo Wolters Kluwer con ANDAF, tenutosi a Milano il 16 dicembre

2.3 L'attuale impiego del valore normale

Alla luce di quanto sopra, l'intervento del legislatore in sede di approvazione della legge comunitaria 2009¹⁵⁷, si presta utile in termini operativi, in quanto volto ad alleggerire il contribuente di un onere probatorio in negativo non sempre agevole da assolvere.

Per contro l'Amministrazione finanziaria, in sede accertativa, dovrà farsi carico di personalizzare lo schema inferenziale, adattando i dati elaborati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare alla specifica situazione nella quale versa il contribuente¹⁵⁸.

Si ricordi come il sopracitato principio di carattere generale enunciato all'art. 39, comma 1, *lett d*), non escluda il ricorso alle presunzioni, bensì richieda che le stesse debbano possedere i requisiti quali gravità, precisione e concordanza, ai sensi dell'art. 2729 c.c..

Come avrò modo di presentare qui di seguito, si è venuto delineando un contesto sistematico contrario ad un'attività di accertamento basata su metodi standardizzati, talvolta disallineati e non coerenti con la fattispecie in esame.

In questo senso, pur non vietando alcuna attività di controllo in seno all'Amministrazione Finanziaria, al legislatore è parso innegabile come la fase di accertamento fondata su procedure automatizzate, contempra il rischio di una scarsa attenzione alle vicende atipiche del contribuente, che sfuggono dunque alla logica seriale e statisticamente determinata¹⁵⁹.

Ne consegue l'esigenza di valorizzare i momenti del contraddittorio tra l'Ufficio e il contribuente, adeguando l'attività istruttoria alle peculiarità del caso concreto in esame, principalmente su due versanti.

In *primis*, gli organi accertatori dovranno ampliare il proprio patrimonio conoscitivo a supporto del rilevato scostamento tra il valore dichiarato e il valore "normale". In *secundis*, la valutazione dovrà attenersi al più ampio contesto dell'economicità o meno delle operazioni economiche poste in essere dai contribuenti.

Nel rispetto di quest'ultima esigenza emergono evidenti difficoltà nell'individuare un criterio unitario affinché non comprima il principio della libera iniziativa economica¹⁶⁰ senza, al contempo, rischiare di scivolare troppo spesso nell'alveo dell'antieconomicità.

2015.

157 E successivamente, con lo schema di decreto attuativo della legge fiscale recante misure per la crescita ed internazionalizzazione dell'impresa (Decreto Legislativo n. 147/2015, art. 5, comma terzo).

158 In tal senso si veda il commento di BEGHIN M., alla sent. n. 55 del 16 maggio 2008 (Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia), in Corr. trib., 2008, 2450 ss.

159 Cfr. BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2008, 327. In tal senso si veda, tra i tanti, POGGIOLI M., *Valori OMI, atto di imposizione e prudente apprezzamento del giudice*, cit., 634 ss.

160 Il ragionamento da seguire per giungere ad una soluzione pressoché soddisfacente al problema non può prescindere dall'art. 41 della nostra Costituzione, che enuncia la sacralità della libertà d'iniziativa economica. Tuttavia, nel tutelarla non reca particolari disposizioni relative al modo di comportarsi dei privati, in merito alla loro autonomia negoziale. Il problema quindi non è la validità del principio ma la sua corretta attuazione senza contrastare con gli interessi della collettività.

All'origine dello snodo problematico si incardina il labile confine tra economicità delle operazioni e fattispecie evasiva. L'assenza di una elaborazione teorica idonea a costruire chiavi di lettura globali della tassazione, porta quest'ultima a frammentarsi in episodi tra loro slegati, che trovano soluzione ricollegandosi a talune formule giurisprudenziali precedenti¹⁶¹. In un simil contesto di incertezza e, più in generale, di confusione tra struttura giuridica del diritto tributario ed il suo oggetto economico, dunque, un contribuente che opera secondo schemi diversi da quelli reputati «normali» può ingenerare il dubbio circa la sussistenza di un fatto evasivo.

D'altro canto l'espressione «antieconomicità»¹⁶² si adatta a situazioni diverse¹⁶³, nel presupposto dell'assoluto obbligo per il contribuente di conformarsi al principio della massima economicità del suo agire. Detto concetto di natura economica, di derivazione giurisprudenziale, ritiene come chiunque svolga un'attività economica sia indotto, secondo l'*id quod plerumque accidit*, a ridurre i costi o a massimizzare i ricavi¹⁶⁴.

Tuttavia, in un contesto privo di una definita visione d'insieme, nonché di riferimenti normativi¹⁶⁵ e l'ampia discrezione lasciata all'operatore del diritto, si fa sempre più concreto il pericolo della standardizzazione dell'attività giurisprudenziale, assumendo la tendenza che

161 Così si è espresso LUPI R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. trib., 2009, 258 ss., evidenziando come il fondamento del filone giurisprudenziale circa l'antieconomicità si identifica nelle trascuratezze dottrinali sull'oggetto economico del diritto tributario. Per un maggior approfondimento, l'A. rinvia ai due interventi pubblicati in Dialoghi, 1/2009, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, ove elabora una teoria della determinazione di capacità economica individuale ricollegata ai molteplici episodi di tassazione nel nostro Paese.

162 Cfr. Cass. n. 5930/2013; Cass. n. 10254/2013; Cass. n. 11163/2013; Cass. 1915/2008, Cass. 23635/2008; in senso contrario CTR Bergamo 16.07.2012, n. 3. In argomento si veda LUPI R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, cit., 25 ss.; TARDINI M., *L'antieconomicità dei fatti di gestione aziendale: congruità, inerenza e valore normale*, in Fisco 2012, 3428 ss.

163 Con l'espressione "antieconomicità" si fa esplicito riferimento al principio di diritto elaborato dalla Corte della Cassazione secondo cui, in materia di imposte dei redditi, a fronte di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, sarebbe legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett d), DPR 600 del 1973.

Per un inquadramento pressoché generale della questione si rimanda, senza pretesa di esaustività, a FANTOZZI A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in Riv. dir. trib., 2003, II, 378 ss; LUPI R., *A proposito di inerenza...Il Fisco può entrare nel merito delle scelte imprenditoriali?*, in Riv. dir. trib., 1992, II, 940; SCHIAVOLIN R., *Comportamento «antieconomico» dell'imprenditore e potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria*, in Giur. imp., 2004, 245 ss.; SCALINCI C., *«Rilevanza fiscale» del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo*, in Riv. dir. trib., 2003, V, 504 ss.; BEGHIN M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. trib., 2009, 3626 ss.; SALVATI A., *Riflessioni in tema di antieconomicità delle operazioni*, in Corr. trib., 2009, 816 ss.; LUPI R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. trib., 2009, 258; FERRANTI G., *Il principio di inerenza «quantitativa» e la sindacabilità dei comportamenti antieconomici*, in Corr. trib., 2010, 1409 ss, in commento della citata circolare 18/E del 2010; GREGGI M., *Il requisito dell'"obiettiva economicità" dell'attività d'impresa nell'accertamento "contabile induttivo"*, in Riv. dir. trib., 2001, 507 ss.

164 Cfr. FERRAJOLI, *Principio dell'antieconomicità ed applicabilità del sistema Iva*, in Accertamento e Contenzioso, 2015, n.5.

165 Cfr. FANTOZZI A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, cit. II, 378 ss

qualsivoglia comportamento lontano dalla «normalità» legittimi il recupero erariale.

A tal riguardo si è delineato un filone giurisprudenziale¹⁶⁶, che seppur dispersivo e disorientato nelle motivazioni, prevede il ricorso alla questione antieconomicità inserito in un quadro accusatorio più ampio in riferimento ad incoerenze da cui emerge capacità economica non dichiarata¹⁶⁷. La logica sottostante risiede nell'utilizzo da parte dell'Ufficio di circostanze note, dichiarate per presumerne altre, che il contribuente cerca di tener nascoste¹⁶⁸. In tal senso dunque l'antieconomicità di determinate spese, rispetto ai ricavi dichiarati, fa presumere l'esistenza di ricavi occultati.

Si definisce così un diretto collegamento tra «antieconomicità dei ricavi» e «occultamento di materia imponibile». Si pensi come, la vendita di un immobile ad un prezzo inferiore rispetto al suo valore commerciale possa rappresentare un forte indizio di evasione quale possibile occultamento di una parte del corrispettivo. Sia chiaro che questo non comporta un'inversione dell'onere della prova a sfavore del contribuente: in un primo momento, almeno, tale onere ricade in capo all'organo accertatore che dovrà dimostrare il fondamento probatorio della propria pretesa, ovvero che il valore normale del bene si discosti significativamente dal corrispettivo dichiarato nei contratti.

Successivamente, attribuita valenza “presuntiva” al fenomeno antieconomico, al contribuente resta sempre la possibilità di attivarsi per smentire quanto contestatogli fornendo una giustificazione razionale della propria scelta¹⁶⁹, al fine di sostenere la deducibilità dei costi

166 La fonte di innesco del filone giurisprudenziale è stata la sent. del 18 ottobre 2000, n. 1821, Cass., sez. trib., in materia di falso materiale di bolle di accompagnamento. Tale pronuncia aveva sottolineato il ruolo chiave che riveste la «regola alla quale si ispira chiunque svolta attività economica», cioè quella di «ridurre i costi, a parità di altre condizioni. Pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione, è legittimo il fondato sospetto che la incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà».

Nel caso di specie, l'ufficio delle imposte aveva rettificato il reddito di un'impresa contestando, sulla base di un pvc della Guardia di Finanza, che aveva rilevato il “ritocco” delle bolle di accompagnamento dei beni viaggianti, ovvero in riferimento alla quantità di calzature vendute. L'alterazione avveniva correggendo la quantità, trasformando l'ultimo numero della quantità trasportata nella lettera iniziale di una parola. Ad esempio, la «quantità 35» diventa «quantità 3 scatole». In tal modo risultava un numero di scarpe inferiore a quelle realmente trasportate.

In tal senso, la Cassazione si è espressa poi in occasione della sent. n. 11240 del 7 maggio 2002, evidenziando che «rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria (ai fini dell'imposizione sul reddito, sulla base dell'art. 9, del d.p.r. n. 917/86 o di norme particolari, quale quella contenuta nell'art. 109, comma 5, dello stesso d.p.r.) la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e nella rettifica di quest'ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità, totale o parziale, di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato. Gli uffici finanziari non sono, pertanto, vincolati a valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti».

167 Si pensi, a titolo esemplificativo, alla mancata registrazione di incassi, ovvero al sostenimento di costi non inerenti all'attività svolta.

168 Cit. LUPI R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, 258.

169 In tal senso Cass. 24 luglio 2002, n. 10802; id. 30 ottobre 2001, n. 13478; id. 2 aprile 2001, n. 4857; id. 9 febbraio 2001, n. 1821, id., 11 ottobre 1997, n. 9894.

sostenuti o la mancata percezione dei maggiori compensi accertati dall'ufficio¹⁷⁰.

D'altra parte, l'onere del contribuente di motivare le proprie scelte qualora non risultino in linea con i criteri di «normalità economica» può altresì ritenersi il simmetrico e/o reciproco all'obbligo di motivazione degli atti che grava sull'Amministrazione finanziaria¹⁷¹.

Dunque, se da un lato è comprensibile che dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria si sviluppi un'ipotesi di nascondimento di materia imponibile, dall'altro il fatto che un contribuente operi secondo schemi diversi da quelli reputati "normali" non preclude l'incasso di somme "al nero". Invero, le ragioni sottostanti ad una vendita a prezzo inferiore rispetto a quello di mercato possono essere molteplici: l'esigenza di fronteggiare situazioni di difficoltà economica, la possibilità di ottenere un rapido realizzo in vista di imminenti impegni finanziari, l'intenzione di tutelare un rapporto tra le parti contraenti, per esempio in ragione di rapporti di amicizia o legami di ordine familiare, ovvero garantire la conclusione dell'affare dopo un lungo periodo trascorso dall'offerta del bene sul mercato, o in un particolare periodo di recessione¹⁷². E queste sono solo alcune delle varie spiegazioni che potrebbero condurre il contribuente a comportarsi secondo schemi decisionali "estranei" al concetto di normalità economica.

Tuttavia, l'inclinazione dell'attività amministrativa dell'Amministrazione Finanziaria non dovrebbe nemmeno protendere verso l'investigazione intorno ai motivi a fondamento di una determinata condotta. Su questa linea si andrebbe altrimenti delineando un accertamento che guarda alla massa dei contribuenti, considerando «normale» solo ciò che è tale per quest'ultima^{173 174}.

170 In tal senso si veda SCIFONI G., *Ribadita la valenza probatoria presuntiva della antieconomicità dei comportamenti imprenditoriali*, in GT-Riv. Giur. trib., 2003, 764. in tal senso si è espressa la Corte di Cassazione, sez. trib. 14 febbraio 2003. Il caso di specie aveva ad oggetto l'impugnazione di taluni avvisi di accertamento, mediante i quali avveniva la rideterminazione in aumento del reddito di una società di gestione immobiliare. Gli organi accertatori avevano giudicato non conforme alla potenzialità economica del complesso locato, nel contratto di locazione stipulato con un operatore tedesco.

Analogamente si veda BEGHIN M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. trib., 2009, 362 ss; l'Autore precisa come, per argomentare, si intenda «riflettere sui fatti, ragionare ad ampio spettro sulle caratteristiche del mercato di riferimento...», nonché «cercare una linea motivazionale capace di superare le prove di resistenza logica alle quali sarà certamente sottoposta».

171 In tal senso si è espresso FERRAJOLI L., *Principio dell'antieconomicità ed applicabilità al sistema Iva*, cit. 2015, n. 5, 8; *Id.*, *Legittimo l'accertamento in presenza di un comportamento antieconomico del contribuente*, in Rass. trib., 2001, I, 211

172 Nello stesso senso, si veda BEGHIN M., *Il differenziale prezzo-valore nella cessione d'azienda: cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte*, in Rass. trib., 2008, 1087 ss; *Id.*, *La differenza prezzo-valore rileva solo in una «vera» valutazione d'insieme*, in Corr. trib., 2008, 2931; *Id.*, *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. trib., 2009, 3626 ss.,

173 La questione dell'antieconomicità, in tal senso, è stata affrontata da BEGHIN M., *E' «comportamento antieconomico» l'attività di amministratore svolta senza percepire compensi?*, in Corr. trib., 2008, 955. L'Autore, in commento alla sent. 29 gennaio 2008, n. 1915, Cass. Sez. trib., tratta delle presunzioni incentrate sul concetto di normalità economica. In quanto tali soffrono di un «limite strutturale consistente nella loro incapacità di adattarsi, se non opportunamente calibrate, alla situazione nella quale versa il singolo soggetto passivo del tributo».

In ragione a dette considerazioni, si deduce come la rettifica induttiva del reddito fondata sulla grave incongruenza rappresentata dall'antieconomicità ovvero dalla irragionevolezza del comportamento del contribuente richieda un onere di argomentazione da assolvere motivando con spiegazioni credibili le apparenti divergenze¹⁷⁵.

In giurisprudenza, il delicato interrogativo su quando possa applicarsi lo schema dell'antieconomicità, ossia la connessione tra il comportamento definito "lontano" dai canoni dell'economia e la presunzione di nascondimento del corrispettivo, si è inserito più volte in un ambito di osservazione più ampio della singola operazione. Invero, la trasformazione dell'indizio in prova non dovrebbe prescindere dall'individuazione e dalla valutazione di altri elementi tali da fornire una panoramica dell'intero contesto accertativo. Il recupero fiscale dunque potrebbe senza dubbi applicarsi a singole operazioni, a condizione che il Fisco ovvero il giudice in un secondo momento, consideri «ulteriori elementi» a supporto della proprio pretesa. Sia chiaro che questi non sono da intendersi come qualsiasi elemento: si tratta di fattispecie selezionate e sintotiche rispetto alla ricostruzione del volume d'affari nella quale si incardina la linea accusatoria¹⁷⁶. Questa linea di tendenza, a mio avviso meritevole di condivisione, poggia su di un concetto di economicità riferito all'operazione commerciale che se considerato, per così dire, *uti singula*, non potrà essere utilizzato come parametro ai fini

Nel caso di specie viene posto al giudizio dei giudici di legittimità l'impugnazione di un avviso di accertamento col quale l'ufficio finanziario aveva determinato un maggior reddito di lavoro autonomo, connesso alla duplice attività, realizzata da un soggetto, di legale rappresentante di una società e di amministratore condominiale.

174 E' chiaro però come, ancor più nel comparto immobiliare, le contestazioni sull'antieconomicità presentino ulteriori problemi operativi in capo ai nostri funzionari. Invero, per il Fisco dimostrare l'esistenza di una differenza tra prezzo e valore, a fronte di una realtà valutativa incentrata sui valori OMI, limita la sua capacità di argomentare, ovvero ragionare sulle caratteristiche del mercato di riferimento e riflettere sui fatti. Sulla delicata questione dell'antieconomicità connessa ai valori correnti sul mercato, si veda BEGHIN M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. trib., 2009, 3630.

175 Le sentenze in cui la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimo il ricorso dell'accertamento induttivo, pur in presenza di contabilità formalmente regolare, a fronte di evidenti comportamenti illogici e antieconomici dei contribuenti sono numerose. Tra le tante, si vedano sent. n. 2613, del 22 febbraio 2012, nella quale viene ribadito che al contribuente/imprenditore compete l'onere di dimostrare che “differenza negativa tra costi di acquisto e ricavi di vendita non sia dovuta all'occultamento del corrispettivo”. Nella stessa linea argomentativa si è pronunciata nella sent. n. 26167, del 6 dicembre 2011, e n. 2613 del 2012: la Corte legittima il ricorso all'accertamento induttivo pur in presenza di contabilità formalmente regolare, qualora l'entità del reddito dichiarato sia in evidente contrasto con il comune buon senso. Analogamente, si vedano le sent. n. 24436 del 2008, n. 16642 del 2011.

In merito alla portata giurisprudenziale circa il tema della antieconomicità, si veda, senza pretesa di esaustività, FERRANTI G., *I comportamenti antieconomici giustificano l'accertamento ma occorrono ulteriori elementi*, in Corr. trib., 2012, 864 ss.

176 In tel senso si è espresso BEGHIN M., in commento della sentenza n.21348, Cass, 7 agosto 2008, in Corr. trib., 2008, 2934 ss. L'Autore ha affermato come il mero differenziale tra prezzo di cessione dell'immobile risultante dalla contabilità ed il valore di mercato del bene trasferito, non sia sufficiente quale fondamento per una maggiore pretesa erariale. A proprio supporto sono necessari «altri elementi», ovvero elementi strettamente compatibili con la fattispecie di evasione contestata dal contribuente, atti ad incrementare il patrimonio conoscitivo in capo all'Amministrazione finanziaria. Lo snodo problematico dunque si sposta sul piano processuale e procedimentale, dal momento in cui si tratta di stabilire quali situazioni possano "trasformare" un indizio in prova.

dell'accertamento. Altrettanto non si potrà dire della stessa se valutata nel complesso dell'attività svolta dall'imprenditore^{177 178}.

E' da ritenersi dunque che tra i poteri propri dell'Amministrazione finanziaria, rientri, al fine di rilevare un'eventuale operazione "antieconomica", la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio, anche qualora non emergano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa¹⁷⁹.

2.4. L'Osservatorio del Mercato Immobiliare: i principi generali e la sua organizzazione

Dalle considerazioni fin qui presentate è evidente, prescindendo dagli interventi legislativi che si sono susseguiti nel tempo, la necessità di una corretta identificazione del valore "normale". Segnatamente, nel corso degli anni, si è delineato sempre più un importante contributo dell'Agenzia delle Entrate al fine di rendere disponibile un dato di riferimento per le valutazioni immobiliari allineato all'andamento del mercato.

Innanzitutto tra le sue principali attività, gestisce l'acquisizione dei dati relativi al mercato immobiliare a seguito della trascrizione degli atti di trasferimento di diritti reali sugli immobili, quali compravendite, donazioni, usucapione, nonché delle ipoteche, delle dichiarazioni di successione, e dei contratti di locazione. Questi ultimi, in seguito ad un

177 Sul punto BEGHIN M., *Atti di gestione anomali o antieconomici e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in Riv. dir. trib., 1996, I, 413 ss. ; Cfr. LUPI R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, cit., 258; *Legittimo l'accertamento in presenza di un comportamento antieconomico del contribuente*, in Rass. trib., 2001, I, 211 ss.

178 Nello stesso senso si è espresso NUSSI M., *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, cit. 159 ss., in commento della sent.n. 267 del 16 ottobre 2014, Comm. trib. Prov., Reggio Emilia, sez. II.

L'Autore chiarisce come, sul piano normativo, il concetto di economicità sia rilevante esclusivamente ai fini delle caratteristiche proprie dell'attività imprenditoriale del contribuente, non della singola operazione. Si può giungere infatti a definire "economica" l'attività svolta "in modo tale da garantire la copertura dei costi dei fattori di produzione".

179 Così si è espresso PROCOPIO M., *L'irrelevanza, ai fini IVA, dell'antieconomicità di talune operazioni*, in Dir. prat. trib., 2014, 1012.

In tal senso si veda Cass. Sent. n.12813 del 27 settembre 2000, in materia di compensi degli amministratori ritenendo che l'Amministrazione Finanziaria può procedere alla rettifica dei compensi laddove li ritenga "sproporzionati" o insoliti. Analogamente si veda anche Cass. Sent. n.10802 del 24 luglio 2002, Cass. Sent. n.8577 del 12 aprile del 2006, Cass. Sent. n.21536 del 15 ottobre del 2007, Cass. Sent. n.1915 del 29 gennaio del 2008, Cass. Sent. n.9497 del 11 aprile del 2008, Cass. Sent., n.23635 del 15 settembre del 2008, Cass. Sent. n.1409 del 23 gennaio del 2008, Cass. Sent. n.24436 del 2 ottobre del 2008, Cass. Sent. n.24436 del 2 ottobre del 2008, Cass. Sent. n.16642 del 21 luglio del 2011, Cass. Sent. n. 26167 del 6 dicembre del 2011; Cass. Ord. n.1972 del 10 febbraio del 2012, Cass. Ord. n.8806 dell'1 giugno 2012; Cass. Sent. n.10802 del 24 luglio del 2002; Cass. Sent. n.23863 del 19 novembre del 2007.

In senso contrario Cass. Sent. n.24957 del 10 dicembre del 2010 ove si esclude la sussistenza del potere, in capo agli uffici finanziari, di valutare la congruità dei compensi degli amministratori.

processo di elaborazione e di validazione, sono resi disponibili dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare.

L'averlo più volte nominato richiede ora un'opportuna analisi della propria struttura, nonché del suo ruolo ai fini dell'attività accertativa. L'Osservatorio del Mercato Immobiliare è una struttura interna dell'Agenzia delle Entrate che opera al fine di concorrere alla trasparenza del mercato di riferimento mediante la fornitura di elementi informativi all'Agenzia del Territorio¹⁸⁰.

La sua *mission* richiede che sviluppi una specifica azione di analisi e di studio di mercato ampliando così i flussi informativi a propria disposizione. Osservando dettagliatamente i fenomeni propri del settore, si presta ad agire al fine di garantire un maggior controllo dello specifico settore di attività¹⁸¹, principalmente su due livelli. Rispettivamente, mediante la produzione di dati statistici sul mercato immobiliare, periodicamente disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate¹⁸², ovvero la gestione della banca dati delle quotazioni immobiliari¹⁸³, avviata a gennaio del 2004.

L'Osservatorio giunge a rivestire così un ruolo di supporto all'attività propria dell'Agenzia del Territorio mediante il controllo statico sul mercato immobiliare, effettuando altresì «le

180 L'Agenzia del Territorio, istituita con la “Riforma organizzativa del Governo” (D.lgs n.300/1999), ha sede a Roma ed è posta a carico del Ministero dell'economia e delle finanze. Dotata di personalità giuridica e autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale nonché economico-finanziaria, si occupa principalmente di attività di carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, ed al servizio del governo e delle amministrazioni pubbliche. Come disposto dall'art. 64 del testé citato decreto si occupa della gestione dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare di cui si veda *infra*. (Cfr: art 64 D.lgs n.300/1999: “*L'Agenzia gestisce l'Osservatorio dei Valori Immobiliari ed i connessi servizi estimativi che può offrire direttamente sul mercato*”).

Sul piano organizzativo è dotata di una distribuzione locale in direzioni regionali, ufficiali e provinciali (ex uffici tecnici erariali, UTE) e poli catastali, questi ultimi decentrati a livello comunale.

181 Alla luce delle considerazioni sin qui presentate, è facilmente desumibile il fondamentale ruolo rivestito dal settore immobiliare per l'economia italiana, date le ingenti somme di denaro da esse scaturenti. Pertanto è evidente la particolare attenzione che l'Amministrazione finanziaria pone in merito, finalizzata ad identificare e sanzionare le eventuali evasioni, sia in materia di imposte sui redditi sia in materia di imposta sul valore aggiunto.

182 Al sito www.agenziaentrate.gov si possono liberamente consultare i rapporti e statistiche generate mediante la valorizzazione delle informazioni di cui la stessa Amministrazione finanziaria dispone all'interno della propria banca dati. Attualmente sono disponibili al sito sopracitato i *Rapporto immobiliari*, propri del settore residenziale e settore non residenziale concernenti un'attenta analisi territoriale della composizione e delle dinamiche proprie dell'ambito di riferimento. Ovvero report sull'andamento del mercato immobiliare a livello nazionale o sulla composizione e dinamiche di mercato, con rilevazione semestrale. Rilevano altresì il *Sondaggio congiunturale* sul mercato delle abitazioni in Italia e le specifiche analisi di settore con le quali l'Agenzia mette a disposizione degli utenti ricerche ed analisi sul mercato immobiliare italiano, condotte dall'OMI bensì non direttamente consultabili dalle classiche pubblicazioni. (Si precisa come queste ultime analisi siano reperibili nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia, denominata “*Quaderni dell'Osservatorio*”).

183 Come si avrà modo di chiarire in dettaglio in seguito, la Banca dati (ovvero BDQ OMI) fornisce un intervallo dei valori di mercato e di locazione, per unità di superficie, tipologia immobiliare e stato di manutenzione e conservazione. Si evidenzia come tali intervalli si fondino su criteri di ordinarità, escludendo pertanto quelle quotazioni proprie di immobili particolarmente pregiati o di valore: le quotazioni OMI non possono intendersi sostitutive delle stime puntuali del valore del singolo immobile (così si esprime il direttore Gianni Guerrieri, direttore a capo della Direzione Centrale Osservatorio Immobiliare e Servizi Estimativi, nel Manuale della Banca Dati Quotazioni dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, Sezione I)

opportune comunicazioni ai fini dei controlli di vigilanza macro-prudenziale»¹⁸⁴.

Le sue origini risalgono al 1993, con l'istituzione dell'Osservatorio dei Valori Immobiliari, attivato all'interno del Dipartimento del Territorio¹⁸⁵. Al tempo, l'Amministrazione finanziaria gestiva una banca dati contenente i valori immobiliari su scala nazionale, con riferimento ad una ripartizione del territorio in zone di mercato omogenee. Mediante un processo di rilevazione dati con cadenza semestrale, gli Uffici periferici finanziari monitoravano costantemente l'andamento del mercato, garantendo la maggior attendibilità delle attività estimative degli allora Uffici tecnici erariali.

Ebbene, è su questa attività di monitoraggio costante che è emerso per la prima volta l'importante ruolo dei valori unitari indicati nell'Osservatorio, volti a verificare la congruità dell'ammontare pattuito delle locazioni passive degli enti della Pubblica Amministrazione. Invero, con la loro pubblicazione è emersa l'esigenza di poter usufruire di informazioni complete ed affidabili rese dall'Osservatorio¹⁸⁶.

Per poter soddisfare queste necessità, si è reso indispensabile estendere il *focus* di attenzione dai valori ovvero dai prezzi, all'intero sistema economico¹⁸⁷ supportato da un adeguamento ulteriore in materia di metodologie adottate e di attendibilità dei risultati¹⁸⁸.

L'Osservatorio, a tre anni dalla sua attivazione, contestualmente alle modifiche dell'oggetto di osservazione, cambiò denominazione in Osservatorio del Mercato Immobiliare, rivestendo un ruolo istituzionale nella produzione dell'informazione economica-immobiliare¹⁸⁹.

Sul piano organizzativo l'Osservatorio è dotato di una Direzione Centrale, costituita all'interno dell'Agenzia del Territorio, che coordina e monitora tutte le fasi connesse alle attività della banca dati. Segnatamente, si compone di un ufficio Analisi e studi, e di un'Area osservatorio valori di mercato, articolato a sua volta in Ufficio metodologie dell'Osservatorio e Ufficio Gestione Banca Dati¹⁹⁰. La Direzione Centrale agisce così definendo le metodologie operative

184 In tal senso si è venuto a delineare ulteriormente, in continuità con quanto esso già svolge, il ruolo riconosciuto all'Osservatorio del Mercato Immobiliare, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del pressoché recente intervento con il D.Lgs. 21 aprile 2016, n. 72 di recepimento della Direttiva 2014/17/UE, in riferimento ai contratti di credito ai consumatori relativi ai beni immobili residenziali.

185 Con la Legge 29 ottobre 1991, n. 358, «*Norme per la ristrutturazione del Ministero delle finanze*», pubblicata in Gazzetta Ufficiale, 11 novembre 1991, n. 264.

186 www.agenziaentrate.gov.it

187 Con il termine “sistema economico” deve intendersi «quell'ambito che comprende tutti gli operatori che hanno influenza sulla determinazione del prezzo». (fonte: www.agenziaentrate.gov.it)

188 Affinché queste esigenze possano essere concretamente soddisfatte, l'Osservatorio è dotato di un modello rappresentativo ben definito nonché di processi costitutivi finalizzati ad una attenta osservazione del mercato. Si veda *infra*. Per una descrizione più dettagliata si veda www.agenziaentrate.gov.it.

189 L'Osservatorio del Mercato Immobiliare entra nello scenario legislativo in forza del Decreto Legislativo del 30 luglio 1999, n. 300. Ai sensi dell'art. 64, rubricato “ulteriori funzioni dell'Agenzia delle Entrate”, comma terzo: “*L'Agenzia gestisce l'Osservatorio del mercato immobiliare*”.

190 L'articolazione interna dell' OMI così presentata rende possibile la sua duplice funzione di organismo da un lato, in ausilio alle attività di natura estimativa dell'Agenzia del Territorio; dall'altro, da autonomo

e gli standard qualitativi ai fini della Banca dati OMI nonché della sua pubblicazione: invero, è altresì responsabile della divulgazione degli stessi all'esterno dell'Agenzia oltre della pubblicazione della Banca Dati Omi nazionale.

Per giungere al confezionamento di veri e propri dati di riferimento al fine di valutare gli immobili siti nel territorio nazionale, il processo cardine delle attività dell'Osservatorio è rappresentato dalla divisione del territorio in più zone, in *primis* definendo una serie di procedure standardizzate nonché metodologie di rilevazione delle principali variabili del mercato immobiliare, quali notizie sull'oscillazione dei prezzi di mercato, sulle dinamiche dei prezzi e dei volumi, sulle caratteristiche della domanda e dell'offerta.

L'Omi dunque ha previsto un sistema di indagine del mercato immobiliare orientato alla determinazione di valori mediante intervalli di quotazioni, rispondendo all'esigenza di considerare l'elevata eterogeneità del patrimonio edilizio, e al contempo, assicurando l'attendibilità degli stessi. Invero tra gli utenti interessati ai prodotti dell'OMI rientrano operatori e società che gestiscono o investono, e che necessitano quindi di una conoscenza dettagliata del territorio per i loro investimenti; tecnici competenti del settore che necessitano di strumenti di supporto per le proprie attività estimative, ovvero cittadini privati che chiedono un supporto per giungere ad una più corretta determinazione del prezzo di compravendita.

Tutti che fabbisognano di un dato immobiliare puntuale e tempestivo nei tempi di erogazione¹⁹¹ e, al contempo attendibile nei suoi contenuti informativi¹⁹² e facilmente accessibile¹⁹³.

Inoltre per garantire un più ampio flusso informativo che non si limiti all'autoreferenzialità, l'Agenzia si avvale altresì di collaborazioni con importanti associazioni degli intermediari

“rilevatore” indipendente delle quotazioni dei valori immobiliari.

Tuttavia, come si vedrà in seguito, le quotazioni OMI nei processi estimativi non potranno intendersi sostitutive della stima puntuale, in quanto forniscono indicazioni di valore di larga massima.

191 La procedura operativa interna stabilisce il tempo massimo che deve decorrere tra la fase di raccolta ovvero elaborazione dati ed il momento della loro diffusione al pubblico. Come si avrà modo di chiarire *infra* par. 2.5, la pubblicazione delle quotazioni avviene con cadenza semestrale, rispettivamente, entro metà marzo per i dati relativi al secondo semestre dell'anno precedente, e, entro metà ottobre, per i dati concernenti il primo semestre dell'anno in corso.

192 Per una costante attività di monitoraggio, il sistema informativo Omi prevede apposite funzionalità di controllo volte a prevenire errori in merito all'errata inclusione di talune aree immobiliare nella popolazione obiettivo per la selezione del campione ovvero errori dovuti alla mancanza od imprecisione nello svolgimento delle fasi successive alla raccolta dati, quali rilevazione, elaborazione, validazione e pubblicazione. Per una descrizione più dettagliata di queste fasi, proprie del processo di trattamento dei dati del settore immobiliare, si veda *infra* par. 2.5.

193 La consultazione delle quotazioni immobiliari, nel sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate, può avvenire liberamente filtrando per semestre, Provincia, Comune, zona OMI e destinazione d'uso, oppure direttamente su mappa, servendosi del servizio GEOPoi. In argomento, per una panoramica della fase consultiva, successiva alla pubblicazione delle quotazioni, si veda *infra* par. 2.5.

immobiliari ed ordini professionali¹⁹⁴, delineandosi così un paniere di dati ed informazioni perfettamente in linea col nuovo ruolo di apertura dell'Osservatorio, verso l'intero sistema economico del settore immobiliare¹⁹⁵.

2.5. Il sistema informativo territoriale dell'OMI: i principi metodologici alla base della determinazione delle quotazioni

La metodologia di determinazione delle quotazioni si fonda sull'individuazione di livelli omogenei di mercato immobiliare locale, dividendo il territorio in aree omogenee, le cosiddette zone omogenee OMI o zone OMI. L'idea alla base di detta segmentazione del mercato sta nel considerare il fattore posizionale l'indicatore di maggior rilevazione delle diversità di valore tra le varie unità immobiliari¹⁹⁶.

La scelta dell'Osservatorio giunge a delimitare un mercato di riferimento che non coincide con i limiti del territorio comunale; bensì ciascuna zona riflette un comparto omogeneo connotato da una sostanziale uniformità di apprezzamento di condizioni economiche e socio-ambientali¹⁹⁷. A tal fine assumono rilievo i requisiti di centralità, in merito all'accessibilità ad attrezzature e servizi pubblici e privati, la presenza di attrezzature scolastiche, sanitarie, sportive, ovvero il livello di servizi di trasporto urbano ed extraurbano.

Dapprima, il territorio comunale viene suddiviso in fasce, ciascuna delle quali comprende zone omogenee ovvero aree territoriali con una precisa collocazione geografica nel Comune. In termini generali, dunque, rispecchiano una collocazione urbanistica consolidata

194 Attualmente tra le organizzazioni cui l'Agenzia delle Entrate ha siglato i rapporti di collaborazione rientrano FIAIP (Federazione Italiana Agenti Immobiliari Professionali), FIMAA (Federazione Italiana Mediatori Agenti d'Affari), CNI (Consiglio Nazionale degli Ingegneri), AICI (Associazione Italiana Consulenti Immobiliari), Assilea (Associazione Italiana Leasing). Per uno studio ed una conoscenza più puntuali sono altresì in collaborazione con l'Agenzia istituti di area scientifica, ovvero istituti universitari ed enti pubblici quali Nomisma, Cresme, Istat, Econpubblica – Università Bocconi, Banca d'Italia.

195 Nel progetto di «nuovo Osservatorio», uno tra i progetti strategici dell'Agenzia del Territorio nel periodo 2001-2003 era proprio quello di «ridefinire l'architettura ed i relativi contenuti dell'Osservatorio dei valori immobiliari al fine di rispondere alle esigenze istituzionali e di mercato». (fonte: www.agenziaentrate.gov.it)

196 Per garantire un quadro pressoché uniforme del mercato immobiliare dell'intero territorio nazionale, ciascuna zona OMI deve appartenere ad una sola microzona catastale, ossia «quell'ambito territoriale istituzionalmente rilevante ai fini della revisione degli estimi catastali, deliberate dai comuni ai sensi del D.p.r. 23 marzo 1998, n. 138» (fonte: www.agenziaentrate.gov.it).

L'univocità tra zona OMI e microzona catastale poggia nell'intento di mantenere coerenza col sistema di riferimento catastale. D'altro canto, ciascuna zona OMI viene raggruppata in fasce territoriali, contestualmente alla collocazione urbanistica: centrale, semicentrale, periferica, suburbana, rurale.

197 Si evidenzia come talvolta, possano essere definite zone omogenee per le quali non sono state rilevate quotazioni in quanto prive di unità immobiliari ovvero il mercato immobiliare non si presentava sufficientemente dinamico.

distinguendo la fascia centrale, che coincide con il centro urbano del comune, da quella semicentrale, ossia la zona immediatamente attigua alla prima; si distinguono altresì la fascia Periferica e Suburbana in ragione della loro prossimità all'agglomerato urbano¹⁹⁸.

Successivamente l'Osservatorio, per ogni zona identificata provvisoriamente, procede all'accertamento delle peculiarità della costruzione ed alla rilevazione dei valori delle unità immobiliari della tipologia prevalente: detto *modus operandi* comporta così alla determinazione dell'intervallo dei valori medi massimo e minimo, cui ogni unità immobiliare assumerà nella corrispettiva zona.

Il processo di alimentazione dell'Osservatorio ha inizio con la fase di rilevazione e successiva elaborazione dei dati sul territorio nazionale, posta in essere dagli Uffici provinciali del territorio: in prima battuta dunque questi ultimi procedono alla selezione degli aspetti significativi del mercato di riferimento servendosi di regole operative pressoché standardizzate¹⁹⁹.

Segnatamente, la rilevazione risulta differenziata in ragione del differente grado di vivacità del mercato²⁰⁰: qualora non risulti possibile giungere all'acquisizione di un campione di osservazione, l'Osservatorio si servirà di metodologie di comparazione e valutazione proprie dell'estimo, delle quali non saranno oggetto di trattazione nel presente elaborato²⁰¹. Per contro, nel caso in cui le compravendite registrate nel semestre conferiscano una notevole dinamicità nel mercato, la fase di rilevazione si basa sulla predisposizione di apposite schede standardizzate contenenti le informazioni inerenti al mercato immobiliare, rilevate nella zona di analisi²⁰². Con tale metodologia si definisce così la base elaborativa di aggiornamento della Banca Dati OMI.

Mediante la predisposizione di dette schede vengono rilevate le caratteristiche proprie del

198 Si distingue inoltre una fascia residuale, che ricomprende tutte le aree non rientranti in quelle precedente definite. Secondo quanto previsto dal Manuale operativo della Banca dati OMI, consultabile al sito www.agenziaentrate.gov.it, il processo della c.d. zonizzazione è strutturato al fine di renderlo il più coerente con il sistema di riferimento catastale. Invero, a tal fine, l'unico limite posto all'individuazione delle zone omogenee OMI sta nel ricondurre ciascuna ad una e una soltanto microzona catastale, ovvero ad un soltanto ambito territoriale rilevante ai fini delle revisioni catastali, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica del 23 marzo 1998, n. 138.

199 Secondo l'architettura generale della Banca dati OMI, i dati così rilevati costituiscono il c.d. "archivio dei dati rilevati". Questi, successivamente alla fase di elaborazione, alimentano il c.d. "archivio dei dati elaborati".

200 www.agenziaentrate.gov.it

201 Per lo studio di queste particolari procedure operative si rinvia al sito www.agenziaentrate.gov.it, consultando il Manuale Operativo del Sistema OMI.

202 Ciascuna scheda si compone di più parti, riguardanti, rispettivamente: la fonte della rilevazione, l'identificazione dell'immobile rilevato, la destinazione prevalente di zona, le caratteristiche estrinseche del fabbricato in cui è ubicata l'unità immobiliare, le caratteristiche intrinseche del fabbricato, le caratteristiche intrinseche dell'unità immobiliare, la consistenza dell'unità immobiliare, la consistenza delle pertinenze, la consistenza totale dell'unità immobiliare e delle pertinenze, il prezzo/valore. (fonte: www.agenziaentrate.gov.it)

comune e della zona che influenzano il mercato di riferimento, ovvero i dati economici delle unità immobiliari (rispettivamente distinguendosi in schede territoriali e schede del mercato immobiliare).

Tutte queste peculiarità risultano per lo più tratte da fonti attendibili dalle quali poter attingere elementi tecnico-economici, quali prezzi di compravendita ordinariamente applicati, offerte e valori immobiliari. A titolo esemplificativo, si evidenzia come fonte di notevole attendibilità per quanto concerne le offerte immobiliari, le informazioni rilevate dalle Agenzie immobiliari, ovvero dalle pubblicazioni del settore.

Particolarmente attendibile ai fini dell'attività d'indagine circa i valori immobiliari sono invece le perizie estimative delle strutture provinciali dell'Agenzia. Tra le fonti di rilevazione per le indagini rientrano altresì riviste di settore, ovvero informazioni dirette, e seppur limitatamente, anche i tribunali.

Dopo la fase di rilevazione dei dati di mercato, l'Osservatorio procede alla loro elaborazione, usufruendo di un metodo volto alla costruzione di un intervallo di valori medi, da attribuire alla tipologia edilizia evidenziata²⁰³. Prendendo come riferimento l'insieme delle compravendite ovvero delle locazioni realizzate in un semestre, l'Osservatorio servendosi di una particolare funzione statistica ricava un campione, dato dall'insieme di prezzi, offerte immobiliari e stime di riferimento, mediante una determinata funzione statistica²⁰⁴. In altri termini, si va così definendo l'intervallo entro il quale si colloca “più probabilmente” il valore medio della zona di riferimento.

Tuttavia, il risultato della fase di elaborazione²⁰⁵ resta comunque un dato informativo in merito al quale l'apposita Commissione di validazione valuterà se prenderlo come riferimento oppure modificarlo in funzione di eventuali ulteriori informazioni, nonché del parere espresso dal Comitato consultivo misto.

All'elaborazione dati, segue la necessaria consultazione mediante la valutazione dall'Ufficio, il quale, sentiti i pareri del Comitato Consultivo Tecnico²⁰⁶, e convocata la Commissione

203 La fase di elaborazione dati mediante le schede standardizzate è regolamentata dalla Procedura Operativa n. 77 del 17 giugno 2004.

204 L'Osservatorio per giungere all'elaborazione delle schede immobiliari si serve della funzione statistica di Student, che «consente di calcolare l'intervallo di confidenza del valore medio di un campione, cioè l'intervallo entro il quale cadrà, con un ragionevole grado fiducia, la media della popolazione totale». Rilevato come l'ampiezza dell'intervallo così determinato dipenda dalla variabilità dell'area di mercato di riferimento, si rinvia per una più dettagliata descrizione al Manuale della Banca Dati Quotazioni dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, consultabile dal sito dell'Agenzia delle Entrate.

205 L'intervallo che si va a delineare è dato da un valore OMI massimo ed un valore OMI minimo, entro ai quali si identificherà il valore di riferimento della zona di interesse.

206 Il Comitato consultivo misto con sede presso ciascuna struttura provinciale dell'Agenzia, ha una funzione informativo-consultiva sui valori immobiliari; a detta consultazione tecnica l'Agenzia invita a partecipare altresì i rappresentanti delle principali istituzioni locali, le categorie tecnico-professionali, ovvero notai, commercialisti.

Tecnica di Validazione²⁰⁷ procede ad accertare la correttezza dei processi operativi eseguiti, ovvero l'attendibilità dei risultati ottenuti²⁰⁸. In esito ai lavori della Commissione, si giunge così alla validazione in Banca Dati, ossia all'ufficializzazione delle quotazioni immobiliari, fissata al 31 luglio in riferimento al primo semestre, e al 31 gennaio per il secondo semestre.

Tuttavia, prima di procedere alla pubblicazione delle quotazioni, si sostanzia una necessaria fase di controllo circa tutte le fasi proprie del processo di determinazione delle stesse, posta in essere dalla Direzione Centrale della Banca Dati OMI. In esito di detti controlli quest'ultima può confermarne la validazione mediante la pubblicazione della Banca Dati, ovvero può rigettarla procedendo così alla contestuale fase di aggiornamento, volta alla rimozione di eventuali anomalie, incoerenze o errori riscontrati.

In caso di esito positivo, secondo quanto stabilito dal Manuale Operativo del sistema OMI, si può procedere alla loro pubblicazione, generalmente fissata in data 15 marzo, per quanto concerne le quotazioni del 2° semestre dell'anno precedente a quello in corso, e 15 ottobre, per le quotazioni dell'anno in corso²⁰⁹.

L'accesso alle quotazioni immobiliari così elaborate è libero e gratuito. Per procedere alla loro consultazione, è sufficiente innanzitutto collegarsi al sito dell'Agenzia delle Entrate e, accedendo alla sezione OMI, selezionare la voce “banche dati”, e cliccare “quotazioni immobiliari - consultazione quotazioni immobiliari”.

L'utente potrà qui scegliere se procedere mediante la classica consultazione, selezionando dunque i dati di proprio interesse (provincia, comune, zona di ubicazione dell'immobile interessata)²¹⁰, oppure mediante la ricerca cartografica.

Invero, dal 2007, è stato attivato un sistema di navigazione cartografica per la consultazione delle quotazioni OMI che permette agli utenti di accedervi navigando sul territorio nazionale. Tale servizio, GeoPoi (GEOcoding Point of Interest), consente, con l'ausilio di apposite funzionalità di ricerca, di consultare i dati individuando visivamente la fascia o zona di proprio interesse, dopo aver inserito l'indirizzo ovvero la zona di riferimento.

I valori OMI così elaborati sono il punto di partenza del percorso di calcolo proprio per

207 Presente in ogni Ufficio Provinciale del Territorio, determina autonomamente le quotazioni immobiliari, in seguito all'analisi delle risultanze ottenute dall'indagine effettuata nel semestre di riferimento. La Commissione, presieduta dal dirigente dell'Ufficio Provinciale del Territorio, si compone del responsabile della struttura tecnico-estimale e da tecnici esperti che operano in ambito estimale.

208 Talvolta, le quotazioni subiscono un successivo controllo di coerenza a livello centrale con la possibilità di richiedere ulteriori chiarimenti.

209 Si evidenzia altresì la possibilità di rettificare, qualora si riscontrassero anomalie in merito alle quotazioni immobiliari di cui si è già proceduto alla pubblicazione, mediante apposite applicazioni informatiche OMI.

210 Dalla pagina *Quotazioni Immobiliari OMI* è possibile procedere all'interrogazione della banca dati dalla sezione “*Consultazione quotazioni immobiliari*”: all'utente viene richiesto di selezionare, su pagine successive, i dati di interesse proposti in appositi elenchi.

giungere all'individuazione del presunto valore di mercato di un determinato immobile. Per effetto del provvedimento del 27 luglio 2007 dell'Agenzia delle Entrate (c.d. Provvedimento OMI) si perviene al valore del fabbricato mediante un metodo di calcolo che consente di ridurre il margine di errori ed approssimazioni, e al contempo, considerare le specificità del singolo immobile. Detta procedura assume quale dato di partenza i valori unitari medi di mercato (€/mq) rilevati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare afferenti al medesimo ambito territoriale in cui è ubicato l'immobile in esame, nel relativo periodo di vendita²¹¹.

Tuttavia il menzionato provvedimento prevede un'operazione di calcolo differente a seconda che si tratti di immobili abitativi od immobili non abitativi.

Rispettivamente per le abitazioni, il valore unitario di un immobile è calcolato come la somma tra il valore minimo (€/mq²¹²) ripreso nella banca dati OMI ed il risultato della differenza tra valore OMI massimo e valore OMI minimo²¹³, moltiplicato ad un coefficiente (k) predefinito^{214 215}.

Per contro, per gli immobili diversi dalle abitazioni, il valore normale unitario è semplicemente pari alla mediazione tra le quotazioni unitarie OMI minima e massima, afferenti al periodo dell'atto di compravendita. Pertanto, per calcolare il valore normale dell'unità immobiliare, è sufficiente moltiplicare detto valore unitario (VNun) per la superficie della stessa²¹⁶.

In ogni caso l'Ufficio potrà valutare ulteriori valori dinamici in modo tale che si «possano evitare automatismi e raggiungere l'obiettivo di una maggiore aderenza alla realtà dei prezzi praticati nel mercato immobiliare». Segnatamente, si considerino, ad esempio, i prezzi effettivamente praticati risultanti dalle compravendite tra privati nella medesima zona e nello stesso periodo di tempo; i prezzi che emergono dalle offerte di vendita ovvero quelli praticati

211 Oppure «a quello antecedente in cui si è pattuito il prezzo con atto avente data certa». Il provvedimento ammette quindi la riferibilità ad un tempo anteriore ma limitatamente ad atti aventi data certa: si pensi a titolo esemplificativo, ai contratti preliminari di vendita. Cfr. MASTROIACOVO V., *L'Agenzia delle Entrate fissa i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in Corr. trib., 2007, 3012)

212 La superficie viene calcolata prendendo a riferimento il certificato catastale che la rileva esprimendosi mq, ovvero, in mancanza, si procede mediante l'applicazione dei criteri di calcolo ai sensi dell'Allegato C al DPR 23 marzo 1998, n.138. Per ulteriori dettagli si rimanda al predetto decreto.

213 Se l'OMI non riporta specificamente le quotazioni minime e massime per una determinata zona omogenea del Comune di riferimento, l'art. 1, punto 1.2, del provvedimento OMI dispone di riferirsi alla fascia o zona territoriale subcomunale limitrofa o analoga censita.

214 Il coefficiente (k) è calcolabile come la media ponderata di due misure ricollegabili al taglio di superficie (k₁) ed il livello del piano (k₂).

215 In altri termini, ai sensi dell'art. 1 del provvedimento del 27 luglio 2007, il Valore normale immobile = valore normale unitario * superficie (mq), dove il valore normale unitario è così ricavabile = Val OMI_{min} + (Val OMI_{max} - Val OMI_{min}) * k.

216 Si ritiene inoltre che comune a tutte le tipologie di immobili, per i beni ultimati o ristrutturati da non più di quattro anni, il valore normale si determina sulla base dello stato conservativo "ottimo" censito dall'Osservatorio, ovvero, in mancanza, applicando al valore determinato secondo le suddette indicazioni, un moltiplicatore di 1,3.

dall'Amministrazione finanziaria in merito a vendite analoghe.

Alla luce di suddette considerazioni dunque è evidente come la lotta all'evasione fiscale propria del settore immobiliare dovrà "raffinarsi" mediante un'approfondita attività istruttoria, fondata su elementi conoscitivi e fattuali eterogenei, incentivando il costante contraddittorio con il contribuente.

2.6. In tema di legittimità dell'accertamento esclusivamente fondato sui dati OMI

Movendo dall'analisi della delicata questione delle fattispecie evasive insite nelle operazioni di compravendita di immobili, diviene opportuno presentare alcune riflessioni di carattere generale, in termini di legittimità.

Il quadro dell'attività accertativa, limitatamente al settore immobiliare ha registrato un progressivo depotenziamento delle rilevazioni di cui al cd. OMI: invero è venuta meno *ex lege* l'autosufficienza del disallineamento tra valori e prezzi nella prospettiva dell'evasione fiscale. Con la sopraggiunta abrogazione delle norme di cui al decreto Visco-Bersani, i valori desumibili dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare hanno assunto valenza di presunzioni semplici. Ebbene, per poter essere poste a fondamento dell'avviso di accertamento necessitano l'integrazione con altri elementi desunti "aliunde" al fine di acquisire le caratteristiche di «gravità, precisione e concordanza» richieste *ex lege*²¹⁷.

Le quotazioni OMI, come più volte ribadito nel corso dell'elaborato, risultano incapaci di conferire personalizzazione allo schema inferenziale in questione: rimangono pur sempre il risultato di elaborazioni statistiche nonché frutto di medie matematiche²¹⁸.

Si converrebbe pertanto transitare da elementi che riguardino una massa indistinta di operatori ad elementi che attengono al soggetto sottoposto alla verifica²¹⁹.

Il riferimento a strumenti di accertamento fondati su parametri di natura statistica impone di considerare le cautele elaborate dalla giurisprudenza ad ammettere la sua legittimità.

217 Cfr. *I valori dell'OMI al bivio tra presunzioni semplici e legali*, con commento di BEGHIN M., in Corr. trib. 2008, 2447.

218 La logica di riferimento al valore normale si traduce in un «fascia» di importi, più o meno attendibili, cui è connaturata un'evidente area di incertezza. Cfr. VALASTRO G., LUPI R., *Cessioni immobiliari, valore normale*, cit., 1415 ss.

219 Cit. *I valori dell'OMI al bivio tra presunzioni semplici e legali*, con commento di Idem, Ivi, 2448. L'Autore si è così espresso in commento della sentenza n. 55 del 16 maggio 2008, Comm. trib., prov. Di Reggio Emilia, Sez. I. La sentenza in rassegna è incentrata sulla contestazione dall'Ufficio di una cessione di immobili di abitazione civile ai privati: la controparte avrebbe incassato "in nero" una parte cospicua del corrispettivo pattuito.

Da una prima visione generale dei riferimenti giurisprudenziali risulta alquanto evidente la tensione giuridica circa l'idoneità probatoria delle quotazioni OMI, quali risultati di natura statistico-matematica.

Un'attenta riflessione sul loro riscontro valutativo vede una prevalente giurisprudenza di merito²²⁰ orientata per lo più al riconoscimento delle stesse quale mero dato iniziale, da adattare successivamente alle peculiarità del caso²²¹.

Detta impostazione interpretativa è stata altresì condivisa dall'Agenzia delle Entrate la quale, in occasione della circolare n. 18/E del 2010, ha ribadito come l'esistenza del valore normale superiore al prezzo dichiarato in atto rappresenti un elemento di riferimento necessario, bensì non sufficiente, a fondamento di un accertamento presuntivo.

Non può quindi porsi in sostituzione del "sistema di valutazione" in termini generali, bensì solamente in ausilio dello stesso²²².

220 Cfr. Comm. trib. reg. di Roma, Sez. XXIX, 3 dicembre 2014, n. 7294; Comm. trib. prov. di Roma 26 gennaio 2014, n. 1203; Comm. trib. reg. di Genova, Sez. III, 10 dicembre 2013, n. 87.

Più recentemente la Commissione Tributaria Provinciale di Milano (sent. n. 2549, Sez. IX, 17 marzo 2016) ha ribadito che, a fronte dello scostamento delle risultanze dalla quotazioni OMI, deve altresì rilevare elementi oggettivi propri dell'immobile di riferimento. Invero, la Commissione, «pur sottolineando l'utilità delle stime dell'Osservatorio immobiliare, definendole un importante indicatore prudente di mercato, lascia intendere come i valori desunti dalla banca dati necessitano sempre di un riscontro oggettivo». Cfr. In commento alla sentenza, SASSARA G., *I valori omi sono insufficienti se non adeguati alla fattispecie concreta*, in Fisco, 2016.

221 In tal senso, tra le tante, cfr. sent. n. 46/2011, ove la Commissione tributaria del Friuli-Venezia Giulia ha riconosciuto i requisiti della gravità, precisione e concordanza sull'applicazione di prezzi di vendita differenti per unità immobiliari identiche, su contratti di mutuo di importo superiore al prezzo di vendita, ovvero sull'esistenza di costi di costruzione superiori ai corrispettivi di vendita. Vi rientrano altresì fatture per provvigioni spettanti all'agenzia immobiliare con aliquote superiori alla media.

Analogamente la Commissione tributaria regionale della Toscana, in sent. del 4 marzo 2011, n. 11 ha rilevato dall'esame dei contratti di compravendita la cessione di alloggi aventi evidenti peculiarità divergenti, a prezzi sostanzialmente simili. Questa circostanza in mancanza di giustificazione dell'impresa non poteva ritenersi "normale", ovvero rientrante nei canoni dell'economia.

Parimenti si è espressa la Commissione tributaria regionale del Lazio, sent. 22 novembre 2010, n. 24 a fronte di vendite di unità immobiliari omogenee con rilevanti differenze di prezzo.

In dottrina, per una visione completa della questione, si rinvia senza pretesa di esaustività, DEL VAGLIO M., *Sull'efficacia probatoria delle perizie prodotte dall'Amministrazione finanziaria non vige alcuna presunzione di veridicità*, in GT-Riv. giur. trib., 2007, 866 ss.; RAVACCIA M., *Valutazione UTE e rettifica del reddito d'impresa*, in GT-Riv. giur. trib., 2001, 1235 ss.; BIANCHI L., *Illegittimità dell'accertamento basato esclusivamente su stime UTE*, in Dir. prat. trib., 2006, 229 ss.; LAMBERTENGHI A., *La valenza probatoria della stima UTE*, Dir. prat. trib., 1991, II, 1108 ss.

222 Cfr. Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano, Sez. IX, 17 marzo 2016; Comm. Trib. Prov. Lombardia Milano, sez. XXIV, 8 ottobre 2009, n. 292, in *Fisco on line*, 2009, secondo la quale «le valutazioni rinvenibili dall'Osservatorio del mercato immobiliare non sono suscettibili di essere trasposte *sic et simpliciter* nella motivazione dell'atto di accertamento in quanto tale obbligo deve essere assolto con rigore ed avuto riguardo alla fattispecie concreta del contribuente. Del pari insufficiente deve ritenersi un elaborato peritale che non abbia elementi descrittivi dell'immobile di cui è causa o non determini i dati comparativi sui quali giustificare la rettifica di valore».

In tal senso si veda anche Comm. trib. Prov. Reggio Emilia, 28 gennaio 2008, n. 32 dove viene ribadito come le stime del valore di un bene immobile fornite dall'OMI affinché possano assumere valenza e forza processuale, dovrebbero sempre essere opportunamente adattate alla fattispecie in esame. Per contro, mancando questo adeguamento, sono da considerarsi non utilizzabili ai fini accertativi. Analogamente, si veda Commiss. Trib. Reg. Lombardia, Milano, Sez. XVIII, 16 febbraio del 2012, GT-Riv. Giur. Trib., 2012, 7, 627 nota di PURI.

In senso conforme alla giurisprudenza di merito si è espressa la Corte di Cassazione, già intervenuta sulla questione più volte, valorizzando «la presenza anche di altri elementi presuntivi idonei a sostenere la pretesa tributaria in fase contenziosa»²²³. La difformità tra il corrispettivo ed il valore statistico rappresenta meramente un indizio idoneo a porre in dubbio il valore dell'immobile, senza assurgere il ruolo da solo alla dignità di presunzione grave, precisa e concordante²²⁴.

Il disallineamento delle quotazioni Omi con l'imponibile dichiarato non giustifica alcun automatismo dell'accertamento²²⁵, anche nel caso di erogazione di un mutuo per un importo superiore al fine dell'acquisto dell'immobile. In questo senso si è pronunciata, tra le tante, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sent. n. 96 del 2011, affermando come il valore del mutuo contratto per l'acquisto di un immobile superiore al prezzo di compravendita, ed il maggior valore degli immobili risultante dall'OMI non rappresentino elementi sufficienti per rettificare la dichiarazione dell'impresa venditrice, ove manchino ulteriori elementi di

Per ulteriori sentenze in cui la giurisprudenza di merito ha ribadito l'incapacità del discostamento tra valore del mercato e corrispettivo dichiarato agli atti, si rinvia a VANNINI A., *Cessioni di immobili: maggiori ricavi accertati sulla base di presunzioni "gravi, precise e concordanti"*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 1053 ss., nota 13.

223 In questi termini si è espressa la Suprema Corte nell'ordinanza 10 febbraio 2012, n. 1972. Nel caso esaminato dal giudice di merito aveva ritenuto elementi provanti l'evasione, unitamente significativo scostamento dei valori dichiarati negli atti rispetto a quelli rilevati dall'OMI, costi di costruzione sensibilmente inferiori ai prezzi di vendita, ovvero gli importi dei mutui contratti dagli acquirenti per un ammontare superiore ai prezzi di acquisto dichiarati, oltre che «*l'incoerenza tra gli stessi prezzi dichiarati atteso che un primo alloggio di 120 mq (con box di 46 mq) era stato venduto per 125.000,00 euro, mentre un secondo alloggio di 162 mq (con box di 39 mq) era stato inspiegabilmente venduto a soli 120.000 euro*».

A simili conclusioni è giunta nell'ord. 28 marzo 2012, n. 5027, attribuendo il valore di «*mera perizia di parte*» la stima effettuata dall'Agenzia delle Entrate, e in quanto tale «*valutabile dal giudice unitamente ad ulteriori elementi di prova*».

224 Cfr. Cass. Sez. Trib., 1 agosto 2000, n. 10049. Nello stesso senso si veda Cass., sez. Trib., 13 aprile 2007, n. 8890; Cass. Sez. Trib., 11 gennaio 2006, n. 339. Anche precedentemente, la Suprema Corte si pronunciava seguendo la medesima linea argomentativa: si veda, tra le tante, Cass. Sez. Trib., 14 febbraio 2002, n. 2124; Cass. Sez. Trib., 30 maggio 2002 n. 7935; ovvero, ancor prima, si veda Cass. Sez. Trib., 16 dicembre 1999, n. 5769.

Detta tendenza è stata ribadita anche in occasione di pronunce pressoché recenti, affermando come la rettifica dei corrispettivi delle transazioni immobiliari debba basarsi, oltre che sulle quotazioni OMI, anche su ulteriori elementi, tali da assurgere al rango di presunzioni sulle quali gli Uffici finanziari possano fondare la propria attività accertativa. Cfr. nel corso del 2014, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, sent. n. 245. Analogamente si veda sent. n. 15052 del 2 luglio: la vicenda riguarda un avviso di accertamento che l'Agenzia delle Entrate ha notificato ad una società di costruzioni imputandole maggiori ricavi rispetto ai corrispettivi dichiarati nell'atto di compravendita. La Corte Suprema ha rilevato come la contestazione da parte della società sia fondata esclusivamente sulla determinazione automatica del valore dell'immobile, senza un minimo riferimento sul criterio adottato dall'Agenzia per la raccolta dati. Nello stesso senso si veda altresì le sentenze nn. 20914 e 24054 del 2014.

Più recentemente si rinvia alla sentenza, 20 luglio 2016, n. 14195 e sent. 27 luglio 2016, n. 15621, in *Corr. trib.*, 2016, 2573, in commento di FERRANTI G.

225 Se valesse questo argomentazione, si andrebbe ad eludere lo scopo dell'attività di accertamento, ossia quello di giungere alla definizione della base imponibile effettiva, ai sensi dell'art. 53 Cost. Cfr. Cass., S.U., 18 dicembre 2009, n. 26635, in *Fisco*, 2010, 236, con nota di TURIS P.; in *Corr. trib.*, 2010, 229; in *Dir. e prat. trib.*, 2010, 229, con nota di BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *Riv. giur. Trib.*, 2010, 583.

prova²²⁶. Analogamente, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, nella sentenza n.488 del 15 novembre dello stesso anno, ha osservato come la parte venditrice non possa in alcun modo influenzare l'acquirente in merito alla richiesta del mutuo. «Non può pretendere che (...) non ottenga finanziamenti bancari per importi maggiori rispetto al valore di vendita». Nel caso di specie l'Ufficio, difatti, aveva proceduto alla determinazione di un maggior reddito, Iva ed Irap, prendendo a riferimento la discordanza rilevata tra il dato Omi e l'importo del mutuo superiore al prezzo di acquisto.

Detta linea di tendenza della Suprema Corte nel corso degli anni è rimasta coerente, come dimostrato dalla decisione presa nella sentenza n. 15621/2016, in occasione della quale ha rilevato al fine di rinforzare lo scostamento dalle valutazioni OMI, «i prezzi più elevati censiti dalla Federazione Italiana Agenti Immobiliari (...) e la modesta redditività propria dell'attività immobiliare»²²⁷.

Tuttavia, nonostante la chiara posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate a riguardo²²⁸, l'abrogazione delle presunzioni a suo tempo previste dal Decreto 223/2006 circa la vendita di immobili, nonché le numerose pronunce che definiscono illegittime tali rettifiche, è tutt'oggi prassi diffusa degli Uffici servirsi di questi valori a fondamento di una presunzione di occultamento del corrispettivo.

In questo senso si è espressa anche la Corte di Cassazione ritenendo legittimo l'accertamento fondato sull'esistenza di «*gravi incongruenze tra i ricavi, compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondamentalmente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della*

226 Negli ultimi anni sono intervenute numerose sentenze della Corte di Cassazione e delle Commissioni di merito, orientate ad affrontare la questione delle transazioni aventi ad oggetto immobili, segnatamente all'individuazione degli elementi rilevanti volti a legittimare una pretesa erariale. In tal senso si veda FERRANTI G., *Gli accertamenti immobiliari: elementi rilevanti e prova contraria*, in Corr. trib., 2012, 3691 ss.

L'Autore presenta la pressoché lineare tendenza manifestata dall'Agenzia delle Entrate, in occasione della circolare 18/E del 2010. in tale sede ha evidenziato la necessità di ricorrere ad “ulteriori elementi presuntivi volti ad integrare la prova della pretesa” per sostenere l'infedeltà del corrispettivo dichiarato.

Analogamente, la Corte di cassazione ha più volte mostrato un medesimo ragionamento volto a valorizzare la presenza di ulteriori elementi presuntivi. (Cfr. ord. 10 febbraio 2012, n. 1972). Alle stesse conclusioni era pervenuta nella sent. 25 luglio 2012, n. 13092, procedendo alla ricostruzione dei prezzi di vendita sul confronto tra prezzi praticati per tipologie omogenee del bene in questione oltre che quelli indicati da riviste del settore.

Sullo stesso senso si è espressa nell'ordinanza 28 marzo 2012, n. 5027, pur trattandosi di un processo argomentativo volto a considerare di lusso un'abitazione.

Alla prevalente giurisprudenza della Cassazione si allinea altresì la giurisprudenza di merito. Si veda, tra le tanti, la Comm. trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia, nella sent. n. 46 del 2011; Comm. trib. Reg. Toscana, sent. 4 marzo 2011, n. 11; Comm. trib. Reg. Lazio, sent. n. 204, del 22 novembre 2010.

227 FERRANTI G., *Rettifica delle transazioni immobiliari: lo scostamento dai valori OMI va integrato con altri elementi*, in Corr. Trib., 2016, 2574.

228 Cfr. Circolare 18/E del 2010. L'Agenzia delle Entrate, in tale occasione aveva altresì chiarito come a sostegno dell'infedeltà del corrispettivo dichiarato non possa esservi esclusivamente lo scostamento dello stesso dal prezzo mediamente praticato per immobili aventi le stesse caratteristiche o similari. Bensì sono necessari «ulteriori elementi» presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa.

*specifica attività svolta»*²²⁹.

In questo filone giurisprudenziale dove si attribuisce all'Amministrazione finanziaria poteri di accertamento sforniti di un minimo di riferimento sul fronte legislativo, si ricordi la sentenza n. 9497, 11 aprile 2008. La Suprema Corte ha affermato come il Fisco sia dotato del potere di modifica del reddito disconoscendo i costi che, nonostante siano rintracciabili tra le risultanze documentali, risultino divergenti rispetto ai valori di mercato correnti dei beni e dei servizi²³⁰. Contrariamente alle sue precedenti pronunce, ha manifestato dunque un orientamento meno garantista. Riconoscendo i bollettini di quotazioni di mercato e i notiziari ISTAT «supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice»²³¹, è agevole affermare come si sia verificata una vera e propria inversione di rotta: la congruità dei corrispettivi delle transazioni aventi ad oggetto immobili poggiava infatti su «dati medi presuntivamente esatti»²³².

229 Cfr. ord. n. 19942 del 2012.

230 Nel caso di specie, l'operazione sindacata è posta in essere da soggetti non indipendenti, bensì legati da un rapporto partecipativo: la società figlia ha reso prestazioni di servizio alla società madre prevedendo un corrispettivo il cui ammontare copre i costi fissi e costi variabili ad esse relative, e al contempo risulta manifestamente sproporzionato rispetto al suo valore di mercato.

La decisione della Suprema Corte deve dunque basarsi su considerazioni fondate su una duplice linea argomentativa.

La prima attiene la riferibilità dell'operazione sindacata alla società figlia, ovvero un soggetto non indipendente. La seconda riguarda il potere di rettifica proprio dell'Amministrazione finanziaria dei costi dedotti dalle risultanze documentali, però sproporzionati rispetto ai valori di mercato. (Cfr. Corr. Trib., 2008, 1948 ss., con commento di BEGHIN M.)

231 Similmente, in merito alla rilevanza dell'importo del mutuo, si è espressa la Commissione Tributaria provinciale di Vicenza, con le sent. nn. 36-37-38 del 18 febbraio 2010. Nella vicenda l'Ufficio, che ha rilevato uno scostamento tra il prezzo dichiarato cessione indicato nell'atto ed il valore normale quale risultato dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare unitamente alla differenza tra il primo ed il corrispettivo del mutuo richiesto dagli acquirenti degli immobili, li ha ritenuti «idonei a giustificare l'accertamento di maggiori ricavi in capo al venditore».

Nel caso di specie, l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di Bassano del Grappa ha notificato ad una società edile un avviso di accertamento dimostrando la sottofatturazione dei ricavi sulla scorta del suddetto disallineamento, nonché dalla differenza del corrispettivo dichiarato dal mutuo.

232 Cfr. FERRANTI G., *Gli accertamenti immobiliari*, cit., 3691 ss.

CONCLUSIONI

Il fenomeno di occultamento di risorse al Fisco è complesso e multiforme, da sempre insito nei sistemi tributari di ogni paese; tuttavia in Italia, secondo le stime prevalenti, ha raggiunto limitatamente al settore immobiliare livelli notevoli. Tant'è vero che il contrasto all'evasione si sostanzia non solo in merito alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui ho trattato nel corso dell'elaborato, bensì anche circa gli effettivi canoni di locazione percepiti e le plusvalenze non dichiarate ovvero le imposte patrimoniali ricorrenti, quali Imu e Tasi.

Le ragioni del fenomeno vengono comunemente attribuite per la maggiore ai principali vizi propri della fiscalità immobiliare, insiti in un sistema evidentemente complesso e colpito da un alto livello di tassazione. Certamente il susseguirsi negli ultimi anni di continui interventi legislativi e giurisprudenziali volti a ritoccare la fiscalità immobiliare, nonché i continui chiarimenti delle prassi ministeriali nel settore non hanno aiutato a definire un chiaro quadro normativo dotato di organicità.

Detta complessità ha reso complicata *in primis* l'attività degli operatori del diritto, ancorati a criteri normativi talvolta dispersivi, che sovente ingenerano dubbi applicativi.

Come ampiamente presentato nel corso dell'elaborato, il ricorso al valore normale, seppur disciplinato diversamente con riferimento alle imposte sui redditi ovvero all'Imposta sul Valore Aggiunto, appare intuitivo come riconduca a valutazioni molto discrezionali.

Sembra inverosimile ipotizzare che detto valore la cui determinazione faccia riferimento a dati elaborati da una banca dati (quella dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare) possa portare alla definizione di elementi adattabili alle diverse peculiarità dell'immobile di riferimento. La stessa Agenzia del Territorio le ha definite non idonee ad esprimere valutazioni di beni, bensì atte ad indicare soltanto valori di larga massima.

D'altro canto nemmeno il ripristino del quadro normativo antecedente le previsioni introdotte dal decreto Visco-Bersani, per effetto della legge comunitaria 2008, ha portato a definire una disciplina puntuale. Sul piano operativo, l'Amministrazione finanziaria pur avvalendosi dell'eventuale discordanza tra corrispettivo dichiarato negli atti dalle parti e il valore normale solamente in termini di presunzione semplice, è doveroso chiedersi quale sia il ragionamento presuntivo alla sua base. Ovvero identificare il quadro probatorio dotato dei caratteri di precisione, gravità e concordanza, ex art. 2729 c.c.

Nelle presunzioni semplici nulla è predeterminato ma al contempo non può trattarsi di un

ragionamento qualsiasi.

Se quindi il venir meno della presunzione legale incardinata alla sproporzione del corrispettivo pattuito rispetto al valore di mercato ha evitato un'automatica riconducibilità all'esistenza di una fattispecie evasiva, la retrocessione a presunzione semplice ha ingenerato, per contro, rilevanti dubbi applicativi.

In secundis, suddetto contesto normativo vede la posizione del contribuente particolarmente gravosa in termini di predisposizione di una prova contraria, seppur meno limitativa di quanto avveniva secondo le previsioni del 2006. D'altro canto la questione è chiara: la legge tributaria è diretta a stabilire come si manifesti la categoria astratta del reddito. E in quanto tale, per contenere i tentativi di evasione deve limitare gli elementi probatori che il contribuente stesso può dare dei fatti tassabili.

Siamo al cospetto di uno schema operativo connotato da una forte esigenza di semplificazione che al contempo deve innestarsi in una catena argomentativa funzionale all'individuazione del prezzo occultato²³³.

Invero la *ratio* di favor che le presunzioni tendono ad assumere in capo all'Amministrazione finanziaria, per contro, non devono riconoscerci un potere vincolante tale da non consentire al contribuente di poter dimostrare prova contraria alla pretesa²³⁴. Si otterrebbe altrimenti un risultato oltre che contrario a quello consentito dai principi desumibili dalle singole leggi di imposta, anche confliggente con i principi generali del nostro ordinamento. Mi riferisco in particolare a quelli costituzionali, volti alla definizione di una legislazione semplice e chiara, quali il principio della capacità contributiva (art. 53), di uguaglianza (art. 3), e relativo alla tutela giurisdizionale (art. 24).

Tutte considerazioni che non possono condurre ad un sistema tributario tale da potersi definire efficace, ovvero che si presenti nel suo complesso chiaro, semplice e al contempo dotato di trasparenza politica.

Segnatamente, il settore immobiliare si compone di una moltitudine di fattispecie, di presupposti impositivi, e di tributi volti ad un'altrettanta varietà di soggetti: dai proprietari della casa di abitazione ai soggetti colpiti da tassazione in relazione all'attività economica da loro svolta, quali locatori, fondi immobiliari, società di intermediazione.

233

BEGHIN M., *Il differenziale prezzo-valore*, cit., 1087.

234 Come visto nel capitolo 1, il fondamento di un ragionamento presuntivo è rappresentato dalla comune esperienza, dall'*id quod prelungue accidit*, che è da ritenersi costituzionale solo qualora ammetta prova contraria. Se essa non consente smentite potrebbe dar luogo ad applicazioni ingiustificate: diverrebbe altresì incostituzionale «perchè una norma che per il suo contenuto sia tale da far discendere applicazioni, poche o molte, che siano contrarie alla Costituzione, è da giudicare essa stessa incostituzionale». Cfr. GRANELLI A. E., *Le presunzioni in materia tributaria*, cit., 31.

Detta complessità del sistema²³⁵ affiancata ad un pressochè elevato livello di tassazione, rende altresì agevole la necessità di un intervento semplificativo e chiarificatore, senza ingenerare un automatismo funzionale all'identificazione delle fattispecie evasive.

Ciascun contribuente è «unico» ed in quanto tale è libero di adottare comportamenti e seguire logiche anche molto lontane dalle soluzioni proposte dall'elaborazione dei dati dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare.

La determinazione del reddito fiscalmente rilevante non può dunque incardinarsi secondo modelli di corrispondenza a dati statistici, bensì dovrebbe servirsi di schemi che consentano di individuare l'effettivo arricchimento del soggetto passivo²³⁶.

235 Sugli immobili grava un elenco corposo di tributi di diversa natura (patrimoniale, ovvero reddituale quali l' IRPEF e relative addizionali comunali e regionali, nonché IRES; indiretti sui trasferimenti, quali l'IVA, l'imposta di registro, le imposte ipotecarie, imposta sulle successioni e sulle donazioni) che colpiscono direttamente o indirettamente un'elevata vastità di soggetti.

236 BEGHIN M., *E' «comportamento antieconomico»*, cit., 955.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

ARTINA R., *L'accertamento sui valori immobiliari è (finalmente) orfano del valore normale*, in *Bilancio e redditi d'impresa*, 2010, 36.

ARTUSO E., *Brevi osservazioni sui presupposti applicativi e misurazione del reddito nell'accertamento induttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, II, 239

ATTARDI C., *Il "valore normale" degli immobili come criterio d'accertamento*, in *Fisco*, 2008, 4663 ss.

BASILAVECCHIA M., *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in *Corr. Trib.*, 2007, 195.

BASILAVECCHIA M., *Dai coefficienti all'efficienza: ascesa e declino dell'accertamento per automatismi*, in *Rass. trib.*, 1994, 278 ss.

BAVA F., GAVELLI G., *Profili contabili dell'assegnazione dei beni ai soci*, *Corr. trib.*, 2016, 1388 ss.

BEGHIN M., *La disciplina delle rimanenze finali del materiale di consumo tra esigenze di semplificazione, scelte civilistiche e disposizioni fiscali*, in *Rass. Trib.*, 1995, 1576.

BEGHIN M., *Le plusvalenze d'impresa si calcolano sul prezzo della cessione immobiliare*, in *Corr. Trib.*, 2005, 3336.

BEGHIN M., *Le presunzioni semplici possono provare l'esistenza della società di fatto*, in *Corr. trib.*, 2006, 1420 ss.

BEGHIN M., *Le società "immobiliari" di comodo, la compravendita di fabbricati e la presunzione di occultamento del corrispettivo nel livello delle quotazioni OMI (Osservatorio del mercato immobiliare)*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di TORI L., Padova, 2008, 77 ss.

BEGHIN, M., *I valori OMI al bivio tra presunzioni semplici e legali*, in *Corr. Trib.*, 2008,

2475.

BEGHIN M., *La Cassazione legittima la rettifica della dichiarazione per diversità tra prezzo e valore*, in Corr. trib., 2008, 1943 ss.

BEGHIN M., *La differenza prezzo-valore rileva solo in una "vera" valutazione d'insieme*, in Corr. Trib., 2008, 2934.

BEGHIN M., *E' comportamento "antieconomico" l'attività di amministratore svolta senza percepire compensi?*, in Corr. Trib., 2008, 955.

BEGHIN M., *Il differenziale prezzo-valore nella cessione d'azienda: i cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte*, in Rass. trib., 2008, 1087.

BEGHIN M., *L'esercizio di impresa nell'IVA*, in Riv. dir. Trib., 2009, 795.

BEGHIN M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib. , 2009, 3626.

BEGHIN M., *Gli immobili nell'impresa e le imposte dirette*, in Rass. Trib., 2010, 1013.

BEGHIN M., *Il redditometro e gli accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, in Corr. trib., 2013, 2035 ss.

BEGHIN M., *Il reddito d'impresa*, 2014, Torino.

BENAZZI B., *Sulla rilevanza delle stime UTE al fine di rettifica dei ricavi d'impresa*, in Dir. prat. trib. 1993, 707.

BERNARDI L., FRANZONI L.A., *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: una introduzione all'analisi economica*, in Riv. dir. fin.sc.fin, 2004, LXIII, I, 3.

BIANCHI L., *Illegittimità dell'accertamento basato esclusivamente su stime UTE*, in Dir. prat. trib, 2006, II, pp 229 ss.

BOCCALATTE G., ISOLA A., *Nessuna «probatio» diabolica per la presunzione di corrispondenza tra valore venale ai fini del registro e corrispettivo per il calcolo della plusvalenza*, in GT- Riv.giur.trib., 2012, 244 ss.

BONAZZA P., *Valore venale, valore normale e valore corrente*, in Boll. trib., 2007, 335 ss.

BORGOGLIO A., *La comunitaria 2008 pone fine agli accertamenti immobiliari basati sui soli valori OMI*, in Corr. Trib., 2009, 5277.

BORGOGLIO A., *Accertamenti immobiliari: i chiarimenti del fisco sugli effetti della comunitaria*, in Fisco, 2010, 2940.

BORGOGLIO A., *Circolare Agenzia delle Entrate n.18/E del 14 aprile 2010-Accertamenti immobiliari: i chiarimenti del Fisco sugli effetti della Comunitaria 2008*, in Fisco, 2010, 2940.

BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016, 431 s.s.

BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 166 s.s.

BORIA P., *Riflessi sul concetto di valore normale nella sistematica delle imposte dirette*, in Riv. guard. Fin., 1992, 681.

CAMISASCA G. M., *Imprenditori individuali e immobili relativi all'impresa*, in Bilancio e reddito d'impresa, 2011, 16 ss.

CANNAROLI S., COVINO E., *Il valore normale degli immobili tra visibilità dei singoli beni, rigidità amministrativa solidarietà del compratore*, in Dialoghi., 2009, 557.

CAPO L., *Compravendita di un bene immobile e presunzioni fiscali: il prezzo deve corrispondere al valore di mercato?*, in Obbligazioni e Contratti, 2011, 184

CARPENTIERI L., *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, 23

CARPENTIERI C., *Studi di settore ed accertamento analitico-induttivo a confronto*, in Corr. trib., 2008, 865

CARPENTIERI C., *Gli effetti dell'abrogazione della regola del valore normale per la cessione di mobili*, in Corr. trib., 2009, 2958 ss.

CARPENTIERI C., *Prospettive di semplificazione della tassazione sugli immobili con il federalismo fiscale municipale*, in Corr. Trib. ,2010, 3707.

CARPENTIERI L., *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997

CASTALDI L., *Plusvalenze immobiliari, accertamenti presuntivi e disorientamenti interpretativi del legislatore delegato*, in *Corr. Trib.*, 2016, 279.

CENTORE P., *Il valore normale "speciale" dell'IVA*, in *Corr. Trib.*, 2008, 180 ss.

CERMIGNANI M., *Efficacia meramente indiziaria dei valori tratti dall'Osservatorio del mercato immobiliare*, in *Giustizia Tributaria*, 2009, 60.

CERMIGNANI M., FASANI M., *Imprese e società immobiliari*, Rimini, 2011.

CIANI F., *Il «valore normale» nelle normative sostanziali (TUIR) ed in quelle procedurali (d.l. 223/06)*, in *Boll. trib.*, 2006, 1694 ss.

CIPOLLA G.M., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, 671

COMMITTERI G.M., SCIFONI G., *Importanti agevolazioni per le assegnazioni e le cessioni di beni ai soci*, in *Corr. trib.*, 2015, 4420.

CORRADIN C., *Valore normale degli immobili ai fini dell'accertamento: provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 27 luglio 2007*, in *Fisco*, 2007, 5266.

CORRADIN C., *Risoluzione n.285/E del 7 luglio 2008- Valutazione automatica e prezzo valore: le ragioni di una convivenza difficile*, in *Fisco*, 2008, 5491 ss.

CORRADO O. C., *Manovra bis: le novità in materia di accertamento sui trasferimenti immobiliari*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 983.

D'ALFONSO F., *Il valore normale nelle compravendite immobiliari*, in *Fisco*, 2007, 10822.

DAMIANI M., *Profili evolutivi e spunti critici per una riforma "equa" della tassazione degli immobili*, in *Corr. Trib.*, 2012, 4, 233.

DAMIANI M., *Tassazione sugli immobili disorganica e frammentata: quali prospettive?* in *Corr. trib.*, 2012, 45

DAMIANI M., *La presunzione legale di inerenza sulle cessioni non vale per gli acquisti delle*

società commerciali, in Corr. trib. , 2014, 1540 ss

DEL GIUDICE V., D'AMATO M., *Principi metodologici per la costruzione di indici dei prezzi nel mercato immobiliare*, 2008.

DELLADIO C., FRIZZERA B., JANNOCONE M., *Società immobiliari*, in Il Sole 24 Ore, 2005.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia, settima edizione*, Padova, 2010.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Vicenza, 2016.

FANTOZZI A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in Riv. dir. trib., 2003, II, 378 ss.

FASSONI G., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in Rass. trib., 2010, 603.

FERRAJOLI L., *Accertamenti immobiliare: evoluzione legislativa*, Il Sole 24 ore, 5 maggio 2010, 5.

FERRANTI G., *Il principio di inerenza «quantitativa» e la sindacabilità dei comportamenti antieconomici*, in Corr. trib., 2010, 1409 ss.

FERRANTI G., *I comportamenti antieconomici giustificano l'accertamento ma occorrono ulteriori elementi*, in Corr. trib., 2012, 864 ss.

FERRANTI G., *Gli accertamenti immobiliari: elementi rilevanti e prova contraria*, in Corr. Trib., 2012, 3691.

FERRANTI G., *Cessione di immobili ed aziende: non basta il valore normale definito ai fini dell'imposta di registro*, in Fisco, 2015.

FERRANTI G., *Rettifica delle transazioni immobiliari: lo scostamento dai valori OMI va integrato con altri elementi*, in Corr. trib., 2016, 2573 ss.

FERRANTI G., *Prorogate le assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate e riaperto il termine per le "estromissione"*, in Fisco, 2017, 107.

FORMENTIN M., *L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi*, in Riv. dir. Trib., 2001, 153.

FORTUNATO N., *Profili tributari delle assegnazioni di beni ai soci*, 2012, Torino, 187 ss.

FOSSA M., *Beni immobili strumentali all'esercizio dell'impresa*, in Dir. prat. trib., 2000, II, 415.

FRANCESCHINI B., *La determinazione del valore dell'immobile dopo il D.L. 4 luglio 2006*, n. 223, Immobili e proprietà, 783 ss

FRANSONI G., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in Rass. trib., 2010, 603 ss.

GAIANI L., *Assegnazioni e trasformazioni agevolate: operazioni propedeutiche conformi alla norma anti abuso*, in Fisco, 2017, 1-422.

GENTILI G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1981.

GHINASSI S., *La strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari in materia di imposte sul reddito*, in Rass. trib., 1985, I, 255.

GIOE' C., *In tema di valore normale degli immobili ai fini fiscali*, in Rass. trib., 2014, 742 ss.

GIOVANARDI A., *Beni immobili dati in locazione da società di gestione immobiliare*, in Rass. trib, 1995, 1881 ss.

GIRELLI G., *Gli studi di settore quale strumento "multifunzionale" tra dichiarazione, accertamento e processo tributario*, in Riv. dir. Trib., 2012, 721.

GNECH E.E., REDAELLI F., *Fiscalità immobiliare*, Milano, 2007, 19 ss.

GRANELLI A.E., *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987.

GREGGI M., *Il requisito dell' "obiettiva economicità" dell'attività d'impresa nell'accertamento "contabile induttivo"*, Riv. dir. trib., II, 2001

GULISANO A., NOTARANGELO G., *L'impatto nel reddito d'impresa degli immobili patrimoniali*, in Bilancio e reddito d'impresa, 2014, 28 ss.

HINOJOSA T. J. J., *La fiscalità immobiliare in Europa: considerazioni giuridiche generali*, in Dir. prat. trib., 1989, 694 ss.

LACONE L., *Immobilie strumentale per natura ed inerenza all'attività esercitata*, in Azienda e Fisco, 2008, 59.

LAMEDICA T., *Cessioni di immobili: no al valore normale*, Corr. Trib., 2010, 653.

LAMBERTENGHI A., *La valenza probatoria della stima UTE*, in Dir. prat. trib., 1991, II, 1108.

LOVECCHIO L., *Immobili strumentali relativi all'impresa individuale anche se non contabilizzati*, Corr. Trib., 2011, 964.

LUPI R., *A proposito di inerenza...il fisco può entrare in merito delle scelte imprenditoriali?*, in Riv. dir. Trib., 1992, 940.

LUPI R., *Prospettive di riforma in tema di tassazione degli immobili*, in Rass. trib., 1998, 1309 ss.

LUPI R., *Legittimo l'accertamento in presenza di un comportamento antieconomico del contribuente*, in Rass. trib., 2001, I, 211.

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Assago, 2001, 477 s.s.

LUPI R., *I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale*, in Rass. Trib., 2005, 1775.

LUPI R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. trib., 2009, 258 ss.

MAGNANI A., *Prezzo e valore nella vendita immobiliare. Una soluzione innovativa a favore della realtà sulla simulazione*, in Riv. del notariato, 2004, I, 815 ss

MARCHESELLI A., *Accertamento induttivo per rilevata differenza tra i prezzi dichiarati e prezzo di mercato e mancata allegazione delle stime UTE all'avviso di notifica*, in GT-Riv.giur.trib., 2005, 1144.

MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

MARCHESELLI A., *Gli accertamenti analitico-induttivi e gli studi di settore tra presunzioni semplici e legali*, in *Corr. trib.*, 2009, 3622

MASTROIACOVO V., *L'Agenzia delle Entrate fissa i criteri utili per la determinazione del valore normale di fabbricati*, in *Corr. trib.*, 2007, 3011 ss.

MASTROIACOVO V., *Modifiche all'imposizione indiretta sui trasferimenti di immobili a titolo oneroso*, in *Corr. Trib.*, 2014, 187.

MATROMARTINO M., *Le novità della comunitaria*, in *L'IVA*, 2009.

MELIS G., *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare"*, in *Rass. trib.*, 2010, 703 ss.

MENEGHETTI P., *La "nuova" determinazione delle plusvalenze da cessione di azienda e di immobili*, in *Corr. trib.*, 2015, 3891 ss.

MOSCHETTI F., *I beni relativi all'impresa*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 615 ss.

MUSCOLINO M., *Presunzioni di strumentalità degli immobili posseduti da società di persone commerciali*, in *GT- Riv.giur.trib.*, 2006, 7, 592.

NAPOLITANO R., *Società di gestione immobiliare e plusvalenze agevolate da conferimento*, in *Boll. trib.*, 1980, 20.

NASTRI M.P., *La determinazione della base imponibile nell'imposta di registro: i trasferimenti immobiliari tra prezzo e valore normale*, in *Riv. dir. Trib.*, 2007, 1133.

NOCERINO O., SANTORO R., VALENZIANO M., *Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze: beni relativi all'impresa, cessioni e conferimenti, autoconsumo e gratuità, contributi*, Assago, 2010, 119.

NOFERI L., GIANNI M., *L'accertamento nelle operazioni di cessione immobiliare*, in *Amm. e Fin.*, 2006, 7.

NUSSI M., *Sulle sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, in GT- Riv. giur. trib., 2015, 159.

PELLEGRINI M., *Assegnazione dei beni ai soci: proroga delle agevolazioni fiscali e procedure contabili*, in Pratica Fiscale, 2016, 44 ss.

PERRONE L., *Le società immobiliari: profili tributari*, in Dir. prat. trib., 1980, I, 839.

PINO C., *Le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali*, in Corr. trib., 2002, 2201 ss.

POGGIOLI M., *Immobili meramente patrimoniali ed interessi passivi ad essi "relativi"*, in Corr. trib., 2006, 1063.

POGGIOLI M., *Immobili meramente patrimoniali e contratto di locazione: punti fermi e incertezze applicative*, in Corr. trib., 2006, 2184 ss.

POGGIOLI M., *Immobili strumentali «relativi» all'impresa individuale e indicazione nei registri*, in Corr. Trib., 2006, 3806.

POGGIOLI M., *Valori OMI, atto di imposizione e prudente apprezzamento del giudice*, in GT- Riv.giur.trib, 2010, 634.

PROCOPIO M., *L'irrilevanza, ai fini IVA, dell'antieconomicità di alcune operazioni*, in Dir. prat. trib., 2014.

PURI P., *Il tramonto degli accertamenti OMI e la difficile strada per gli accertamenti di valore*, in GT- Riv.giur.trib, 2012, 627.

PURI P., *La giurisprudenza di merito e gli accertamenti in tema di valore normale*, in GT- Riv.giur.trib , 2009, 796.

RAVACCIA M., *Ancora sull'idoneità delle valutazioni UTE a costruire presunzioni semplici, gravi, precise e concordanti*, in GT- Riv.giur.trib., 1999, 1026.

RAVACCIA M., *Sulla presunzione assoluta di strumentalità degli immobili posseduti dalle società: un nuovo orientamento della Suprema Corte?*, in GT- Riv. giur. trib., 1999, 577.

- REDI M., *Ancora sul concetto di immobile strumentale*, in *Rass. trib.*, 1996, 1481.
- RIZZARDI R., *La nuova tassazione degli immobili*, in *Riv. dott. Comm.*, 2011, 383.
- RIZZARDI R., *L'IVA nel settore immobiliare (alla luce dell'ennesima modifica normativa)*, in *Riv. dott. comm.*, 2013, 641 ss.
- RIZZARDI R., *L'estromissione degli immobili dell'imprenditore individuale*, in *Corr. Trib.*, 2016, 319.
- SALVATI A., *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo* in *Rass. Trib.*, 2009, 816.
- SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1610.
- SASSARA G., *I valori OMI sono insufficienti se non adeguati alla fattispecie concreta*, in *Fisco*, 2016.
- SCALINCI C., *“Rilevanza fiscale” del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo*, in *Riv. dir. Trib.*, 2003, 504.
- SCHIAVINATO A., GIUBILEO S., *Disciplina fiscale degli immobili nelle società immobiliari*, in *Il Sole 24 Ore*, 2006.
- SCHIAVOLIN R., *Comportamento «antieconomico» dell'imprenditore e potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. imp.*, 2004, 245 ss.
- SCIARRA T., *Comportamenti imprenditoriali antieconomici ed accertamenti presuntivi: un caso di forzatura del testo normativo*, in *Boll. trib.*, 2004, 140 ss.
- SCIFONI G., *Ribadita la valenza probatoria presuntiva della antieconomicità dei comportamenti imprenditoriali*, in *GT- Riv. giur. Trib.*, 2003, 764.
- STEVANATO D., *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994.
- STEVANATO D., *La disciplina fiscale dell'immobile estromesso dall'impresa*, in *Rass. trib.*, 1994, 15 ss.
- STEVANATO D., *Comportamenti antieconomici e rettifiche fiscali*, in *Dialoghi*, 2003, 359.

STEVANATO D., *L'antieconomicità dell'azione imprenditoriale nella giurisprudenza della cassazione, tra presunzioni di evasione ed interpretazioni in chiave antielusiva*, in *Dialoghi*, 2003, 370.

TARDINI M., *L'anti-economicità dei fatti di gestione aziendale: congruità, inerenza e valore normale*, in *Fisco*, 2012, 3428.

TASSANI T., *I trasferimenti immobiliari tra corrispettivo contrattuale e valore normale dopo il d.l. 223/06*, in *Consiglio Nazionale del Notariato*, Studio 152-2016/T.

TASSANI T., *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e le nuove presunzioni fondate sul valore normale*, in *Rass. trib.*, I, 2007, 137.

TOSI, *Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in *Riv. dir. Fin.*, 1990, 110 ss.

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale, Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 277.

TRABUCCHI A., TRINCHERA L., *Stop ai riflessi automatici sulle imposte dirette degli accertamenti di valore ai fini del registro*, in *Corr. trib.* 2015, 1835.

VACCA I., GARCEA A., *Questioni aperte in tema di costruzione e gestione degli immobili*, in *Corr. Trib.*, 2010, 3660.

VALASTRO G., LUPI R., *Cessioni immobiliari, valore normale ed effettiva portata delle nuove disposizioni nel decreto 223?*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, II, 1415 ss.

VALCARENCHI G., *La legge delega aumenta le distanze tra valore e corrispettivo*, in *Fisco*, 2015.

VANNINI A., *Cessioni di immobili: maggiori ricavi accertati sulla base di presunzioni "gravi, precise e concordanti"*, in *Dir. prat. trib.* , 2010, II, 1053.

ZOCCALI A., *La riforma dell'imposizione indiretta sugli immobili*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 961.

www.agenziaentrate.gov.it

