

## **COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI**

Studio n. 117-2009/T

### **L'ACCERTAMENTO IMMOBILIARE IN BASE AL VALORE NORMALE DOPO LA LEGGE "COMUNITARIA" N. 88/2009**

*Approvato dalla Commissione studi tributari il 1° ottobre 2009.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa; 2. Il nuovo ruolo del valore normale nell'accertamento immobiliare; 2.1. L'abrogazione della presunzione legale; 2.2. Accertamento immobiliare e presunzioni semplici; 2.3. Le rilevazioni dell'OMI dopo l'abrogazione della presunzione legale; 2.4. La responsabilità dell'acquirente in caso di corrispettivo diverso da quello effettivo a fronte di cessione immobiliare in regime IVA; 3. Ambito temporale di applicazione della norma abrogatrice.

#### **1. Premessa**

La legge comunitaria 2008 **(1)**, con l'art.24 commi 4 lett. f) e 5, ha riformulato l'art. 54 terzo comma del d.p.r. n. 633/72 (in materia IVA) e l'art. 39 primo comma lett. d) del d.p.r. n. 600/73 (in materia di imposte sui redditi d'impresa e professionali), eliminando le previsioni in tema di accertamenti immobiliari e valore normale introdotte dal d.l. 223/2006 **(2)** e, quindi, la presunzione legale *pro fisco* in esse contenuta **(3)**.

In base a questa presunzione, l'Amministrazione finanziaria poteva dare la prova dell'occultamento di imponibile (ai fini delle imposte sui redditi ed dell'IVA., per gli imprenditori ed i lavoratori autonomi) in base alla sola divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale del bene ceduto.

Mentre gravava sul contribuente l'onere di fornire la [difficile] prova che tale divergenza non era frutto di occultamento di imponibile, divenendo quindi necessario giustificare le ragioni che

avevano, nel caso specifico, spinto il soggetto a vendere [o ad acquistare] ad un corrispettivo diverso da quello di mercato (4).

Da rilevare che per ‘valore normale’ - ai sensi dell’art. 14 del d.p.r. n. 633/72 , in ambito IVA, oppure ai sensi dell’art. 9 comma 3 del d.p.r. n.917/86, in ambito di imposte sui redditi - si intendeva ‘il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione in cui è stata effettuata l’operazione (o i beni ... sono stati acquistati ...) o, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.’ Ma la novella ha introdotto anche un nuovo concetto di ‘valore normale’ ai fini IVA, inteso ora come “ *l’intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente ... per ottenere i beni ... in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione...* ” (5).

La decorrenza temporale delle accennate modifiche agli artt. 54 d.p.r. 633/72 e 39 d.p.r. 600/73 è stabilita dalla novella con modalità differenti, come si vedrà meglio in seguito: a partire dal 15 luglio 2009 per quella in materia IVA, ed a partire dal compimento dell’ordinario termine di ‘vacatio legis’ (e quindi dal 29 luglio 2009) per quella in materia di imposte dirette.

## **2. Il nuovo ruolo del valore normale nell’accertamento immobiliare**

### ***2.1. L’abrogazione della presunzione legale***

Per effetto della novella legislativa, l’Amministrazione finanziaria è privata di un importante potere di accertamento, potendo ora procedere ad accertamenti immobiliari solo avvalendosi di presunzioni semplici, il cui utilizzo è consentito dagli artt. 39, primo comma, lett. a), d.p.r. 600/73 e 54, secondo comma, d.p.r. 633/72.

Sulla circostanza che le presunzioni (6) fondate sul valore normale fossero ritenute, prima della novella, ‘relative’ e – in quanto stabilite dalla legge appunto – ‘legali’ si da dispensare - *ex art. 2728 1° comma c.c. - dall’onere della prova l’A.F. a cui favore erano stabilite, l’Amministrazione stessa sembrava saldamente attestata (7); il che comportava che il contribuente, per evitare accertamenti e rettifiche in materia IVA e di reddito d’impresa (oltre che per non far scattare*

l'automatismo presuntivo fondato sull'importo del finanziamento erogato), avrebbe dovuto attivarsi per fornire la prova dell'imputabilità dello scollamento tra 'valore normale' e corrispettivo dichiarato a fattori diversi da quelli riconducibili ad una presunta evasione o - nell'ipotesi di mutuo di ammontare superiore al corrispettivo - la prova dell'utilizzo della somma finanziata in esubero rispetto al corrispettivo per fatti o circostanze diverse da quelle del pagamento del corrispettivo (es. per sostenere spese professionali e oneri fiscali di regola connessi con l'acquisto, o spese di ristrutturazione dello stesso immobile acquistato).

Con la importante precisazione che l'ambito applicativo delle disposizioni era stato limitato, dallo stesso legislatore in sede di interpretazione autentica **(8)**, agli atti formati a partire dal 4 luglio 2006, per quelli stipulati precedentemente la presunzione atteggiandosi come semplice e non legale.

Nell'attuale contesto normativo, l'onere della prova di un'eventuale discordanza tra corrispettivo dichiarato e quello realmente versato incomberebbe sull'Amministrazione finanziaria; e lo scollamento che può esservi tra il corrispettivo enunciato nell'operazione e il 'valore normale' del bene potrebbe costituire solo un indizio della possibile discordanza di cui si diceva.

Il giudice, a fronte di presunzioni semplici, *ex art. 2729 c.c.*, decide in ordine alla loro fondatezza 'prudenzialmente' e può ammettere solo presunzioni 'gravi, precise e concordanti'. Così come del resto di queste qualificazioni aggettivanti ('gravità, precisione, concordanza') fanno parola gli stessi artt. 39 1° comma lett. d) d.p.r. n. 600/73 e 54, secondo comma, d.p.r. 633/72 **(9)**.

## ***2.2. Accertamento immobiliare e presunzioni semplici***

Le considerazioni fin qui svolte richiedono tuttavia di svolgere un importante approfondimento.

Se, come detto, l'Amministrazione finanziaria può ora accertare il maggior corrispettivo di cessione degli immobili (ai fini IVA ed imposte dirette), avvalendosi dell'eventuale discordanza tra corrispettivo dichiarato in atto dalle parti e valore normale, solo nell'ambito di una presunzione semplice [e non più legale], occorre chiedersi in che modo tale ragionamento presuntivo possa presentare i caratteri di precisione, gravità e concordanza *ex art. 2729 c.c.*

In particolare, ci si chiede se il mero rilievo del maggior valore di mercato dell'immobile rispetto al corrispettivo dichiarato possa comunque *di per sé* costituire una presunzione grave,

precisa e concordante di occultamento di imponibile. Se possa quindi apprezzarsi quale presunzione *semplice* qualificata.

A livello operativo, una risposta positiva a tale domanda lascerebbe sostanzialmente inalterato il problema del rapporto Fisco-contribuenti in caso di accertamento immobiliare, nonostante l'abrogazione della presunzione legale: l'Amministrazione potrebbe continuare ad emanare avvisi di accertamento solo rilevando la divergenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato, nella sicurezza di utilizzare in questo modo una presunzione, semplice sì, ma qualificata e quindi in grado di giustificare, da sola, la ripresa fiscale.

Simile conseguenza non può però essere accettata, per i motivi che si esporranno; anche se è doveroso evidenziare che l'analisi dei più recenti indirizzi giurisprudenziali sembrerebbe invece condurre in questa direzione.

Nella giurisprudenza della Suprema Corte, soprattutto in tempi recenti, si è formato un orientamento interpretativo che legittima l'accertamento tributario fondato sul cosiddetto "comportamento antieconomico" del contribuente, in base al quale l'effettuazione di operazioni economiche (sia esaminate singolarmente, sia nel complesso dell'attività) non in linea con criteri oggettivi di economicità è considerata come presunzione qualificata di occultamento di imponibile **(10)**.

In tale orientamento interpretativo, il "valore normale" dei beni e dei servizi assume senz'altro un ruolo estremamente importante, in quando in grado di evidenziare un aspetto oggettivo, il prezzo di mercato del bene o del servizio, in relazione al quale valutare i comportamenti d'impresa (e professionali).

Nella sentenza n. 10802 del 24/7/2002, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha chiaramente affermato, ai fini delle imposte sui redditi, che l'art. 9, Tuir, esprime un criterio generale, "in base al quale l'Amministrazione è tenuta a valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il valore di mercato" e che, di conseguenza, un comportamento "assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo" rende legittimo "l'accertamento ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.p.r. 600/73".

Nonostante il ruolo così ricostruito dell'art. 9 Tuir non sia condivisibile, trattandosi di disposizione afferente a criteri sostanziali per la determinazione dei redditi e delle perdite e non

avente, invece, alcuna portata procedimentale, la giurisprudenza ha ribadito ed applicato la natura di criterio generale del “valore normale” **(11)**.

Si è così ritenuta qualificata la presunzione semplice basata sulla “anomalia” di un immobile dato in locazione per un canone (dichiarato) inferiore a quello derivante dalla oggettiva potenzialità economica del bene **(12)**; quella basata sulla divergenza tra valore oggettivo e costi dichiarati delle prestazioni ricevute, per contestare la deducibilità degli stessi **(13)**; quella fondata sulla differenza tra valore di mercato accertato nell’imposta di registro e corrispettivo dichiarato, in caso di cessione di azienda **(14)**, per assoggettare a tassazione la plusvalenza ai fini delle imposte sui redditi **(15)**.

Con riferimento alle ipotesi di accertamenti immobiliari, tuttavia, le soluzioni maturate nell’ambito di tale orientamento giurisprudenziale non possono risultare applicabili.

In primo luogo, perché, prima della entrata in vigore del d.l. 223/2006 e quindi della presunzione legale basata sul valore normale, la giurisprudenza che si era espressa sull’utilizzo di tale valore al fine di accertamenti immobiliari, era giunta a conclusioni del tutto opposte. Affermandosi che la divergenza tra il valore degli immobili determinato in base alle stime UTE ed il corrispettivo dichiarato non era “elemento sufficiente a giustificare la rettifica in contrasto con le risultanze contabili”, dovendo essere “vaghiato nel contesto della situazione contabile ed economica dell’impresa, in presenza di altre concordanti indicazioni documentali o anche presuntive” **(16)**.

Tanto che ne derivava un importante (ma, a ben vedere, del tutto coerente con i principi) onere istruttorio in capo all’Amministrazione, tenuta a “fornire ulteriori elementi in grado di dimostrare l’inattendibilità del corrispettivo dichiarato, considerando le specifiche circostanze soggettive ed oggettive del trasferimento e di quantificare, in relazioni alle specificità del caso, la base imponibile” **(17)**.

In secondo luogo, per considerazioni attinenti alla interpretazione della norma abrogatrice contenuta nella legge Comunitaria n. 88/2009.

Così come la introduzione della presunzione legale, ad opera del Dl 223/2006, mirava evidentemente a semplificare l’attività accertativa dell’Amministrazione, facendo sì che il solo valore normale bastasse a legittimare l’emanazione dell’atto impositivo, in senso specularmente opposto si è mossa la legge Comunitaria n. 88/2009.

La portata e finalità oggettiva della disposizione abrogatrice è quella di evitare che l’accertamento dei maggiori corrispettivi, in caso di cessioni di immobili, possa essere ricostruito

dall'Amministrazione solo avvalendosi della divergenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato.

Che simile lettura derivi inequivocabilmente dalla *ratio legis* della disposizione è poi confermato dalla chiara ispirazione “comunitaria” della norma che, proprio per adeguare al diritto comunitario l'ordinamento tributario nazionale (così come recita la rubrica dell'art. 24, legge 88/2009) elimina una previsione legislativa che aveva sollevato diverse perplessità in termini di compatibilità comunitaria (ai fini IVA), motivando anche l'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea **(18)**.

Orbene, qualora si ritenesse che, nonostante l'abrogazione della presunzione legale, la divergenza valore normale/corrispettivo dichiarato potrebbe, di per sé, fondare una presunzione semplice qualificata, si svilirebbe il senso dell'intervento legislativo, fornendo una interpretazione del tutto in contrasto con la '*ratio*' ad esso sottesa.

Deve quindi affermarsi che, nell'interpretare gli artt. 39, d.p.r. 600/73 e 54, d.p.r. 633/72, come modificati dalla legge Comunitaria n.88/2009, occorre considerare il valore normale quale elemento meramente indiziario, non in grado di fondare una presunzione qualificata di occultamento di corrispettivo, in caso di accertamento immobiliare. Solo in questo modo, richiedendo cioè l'attivazione di una ulteriore attività accertativa sostanziale in capo all'Amministrazione, si rispetta l'art. 24, comma 4 (lett. f) e comma 5, della legge n. 88/2009, in base ad una lettura sistematica e teleologica delle disposizioni in esso contenute **(19)**.

### ***2.3. Le rilevazioni dell'OMI dopo l'abrogazione della presunzione legale***

Un ulteriore effetto della novella è il depotenziamento delle rilevazioni di cui al cd. O.M.I. (Osservatorio del mercato immobiliare) **(20)** reperibili sul sito internet dell'Agenzia del Territorio **(21)**. Come si ricorderà, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27/7/2007 **(22)**, nell'intento di addivenire ad una '*uniforme e corretta applicazione*' delle norme di cui al d.p.r. n. 633/72, al d.p.r. n. 600/73 e al d.p.r. n. 131/86 proprio con riferimento alla materia del 'valore normale' dei fabbricati, ha stabilito taluni criteri utili per la determinazione periodica di quel valore (a sua volta da integrare con altre informazioni in possesso dell'A.F.).

Molto si è discusso sulla vincolatività di detti criteri, sconfessata, come noto, anche da talune commissioni tributarie **(23)**.

Ora, per effetto della novella, prende ancora più spessore la convinzione che quelle rilevazioni siano e non possano che essere semplici ‘indicazioni di valori di larga massima’ (come del resto si legge sul sito dell’Agenzia del Territorio medesima). Del resto, venendo meno per le cessioni immobiliari in regime d’impresa, la presunzione che lo scollamento rispetto al valore normale possa integrare di per sé la prova di un maggior imponibile non dichiarato e non assoggettato a tassazione, quelle rilevazioni non avrebbero nemmeno oggettivamente più alcuna funzione o significato specifico: se non quello, anche stavolta, di un mero indizio liberamente valutabile dal giudice e peraltro utilizzabile solo se supportato da altri elementi convergenti in modo da farlo apparire ‘grave, preciso e concordante’ [così come richiede l’art. 39 primo comma lett. d) del d.p.r. n. 600/73]. Tali ulteriori elementi potranno essere in parte quelle stesse circostanze che il Provvedimento del 27/7/2007 indicava quali ulteriori criteri per integrare il ‘valore normale’:

- a) l’ammontare dei mutui erogati agli acquirenti;
- b) prezzi effettivamente praticati nelle compravendite tra privati;
- c) prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi in base all’osservazione diretta dei costi sostenuti per la costruzione;
- d) prezzi che emergono da offerte al pubblico tramite i media;
- e) risultanze di indagini finanziarie;
- ecc..

Le rilevazioni dell’OMI, per espressa statuizione contenuta sia nel Provvedimento citato, sia nella finanziaria del 2007 (24) possono inoltre essere utilizzate ai fini della individuazione di quel ‘valore venale in comune commercio’ a cui gli uffici finanziari parametrano il controllo di ‘congruità’ per gli atti immobiliari, ai sensi degli artt. 51 e 52 del d.p.r. n.131/86.

Senonché - e a differenza di quanto avveniva per le cessioni immobiliari in regime di impresa con riguardo all’IVA e alle imposte sui redditi come sopra si è visto - nell’ambito dell’imposte d’atto non opera alcuna presunzione finalizzata a recuperare potenziale imponibile non tassato, seppure si riscontri di fatto uno scollamento tra il prezzo o il valore dichiarato dalle parti in atto e il valore ‘venale in comune commercio’. Anche qui, allora, resta confermato che le

rilevazioni di cui all'O.M.I. non possono avere valore vincolante (non attivando alcun automatismo), ma semplicemente indiziario e restano rilevanti, ai fini dell'accertamento, solo i criteri già richiamati nell'art. 51 terzo comma del d.p.r. n.131 ( riferimento a trasferimenti a qualsiasi titolo e a divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni).

E' infine da segnalare che dalle disposizioni della legge Comunitaria 88/2009 deriva l'inoperatività della presunzione già stabilita dal comma 23-bis art. 35 del d.l. n.226/2006, in base alla quale "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". E ciò anche se il comma 23-bis non è stato espressamente abrogato.

Poiché, infatti, il riferimento di cui alla ricordata presunzione era proprio all'ultimo periodo di quel comma terzo del ricordato art. 54 – periodo ora soppresso dalla novella – è evidente che essa non può più di fatto rendersi applicabile ed essere evocata in sede di accertamento da parte degli uffici finanziari.

#### ***2.4. La responsabilità dell'acquirente in caso di corrispettivo diverso da quello effettivo a fronte di cessione immobiliare in regime IVA***

La legge Comunitaria n. 88/2009 non reagisce in alcun modo in ordine al diverso problema della responsabilità solidale dell'acquirente per la maggiore IVA dovuta in relazione ad una cessione immobiliare qualora emerga divergenza tra il corrispettivo effettivo e quello evidenziato in atto (25); ciò nel senso che analogamente a quanto già avveniva prima della novella in commento, la detta responsabilità prescinde dall'accertamento di un 'valore normale' non coincidente con il corrispettivo indicato in atto dalle parti contraenti.

Come è noto la legge finanziaria 2008 (26) ha aggiunto, all'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/72 - rubricato "*Solidarietà nel pagamento dell'imposta*" - un comma 3-bis, in forza del quale: "*Qualora*

*l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione".*

La Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 13 marzo 2009 al riguardo - dopo aver rilevato che la disposizione in commento pone a carico di entrambe le parti contrattuali l'obbligo di pagamento della maggiore imposta dovuta e che trova applicazione anche con riguardo all'acquirente non esercente attività di impresa o di lavoro autonomo - ha chiarito che presupposto applicativo del detto comma 3-bis non è l'accertamento di un presunto "valore normale" dell'immobile trasferito diverso dal corrispettivo dichiarato, bensì solo della differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato (27).

Ne consegue, con riferimento al quesito in esame, che la responsabilità solidale di cui al comma 3-bis, trattandosi di fattispecie eccezionale e prevista da una norma sottratta a qualsiasi ipotetico procedimento di interpretazione estensiva o analogica, non avrebbe potuto essere invocata neanche prima della novella in caso di accertamento della maggiore imposta basato sul "valore normale".

In modo speculare (e sia pure in una prospettiva diversa) la novella non reagisce nemmeno sull'altra regola (sancita dal comma 2 art. 60 del citato d.p.r. n. 633/72) della solidarietà passiva tra cessionario (soggetto IVA) e cedente in caso di mancato versamento dell'imposta dovuta in relazione a cessioni poste in essere a prezzi inferiori rispetto al 'valore normale'. In tale ambito non opera alcuna presunzione (che possa dirsi abrogata per effetto della novella), ma l'eventuale insorgenza della obbligazione tributaria, connotata da profili di solidarietà tra cedente e cessionario, entrambi soggetti passivi IVA, può dipendere dall'espletamento della normale attività di verifica e controllo da parte degli uffici competenti e risponde ad una precisa scelta del legislatore, e ad un meccanismo impositivo da esso preconfezionato in considerazione della peculiare qualifica (imprenditoriale e/o professionale) dei soggetti coinvolti nell'evento traslativo. Già nella Circ. n. 10/E del 16 marzo 2005 (28) fu chiarito dall'A.E. che tale meccanismo rimediabile va inteso come

“uno strumento agevolativo della riscossione dell’IVA non versata quando sussistono elementi certi sulla non economicità di talune operazioni commerciali, effettuate dal cedente”. Ed inoltre nel Forum Fiscale per il 2006 **(29)** in risposta a specifici quesiti la medesima Amministrazione chiariva che “Il recupero del tributo nei confronti del cessionario sarà effettuato attraverso gli ordinari strumenti di controllo e riscossione”, con piena salvaguardia della possibilità per il medesimo di far valere le esimenti di cui al comma 3 del cit. art. 60-*bis* **(30)**.

Non si tratta, pertanto, nella fattispecie in esame, di ‘desumere’ l’esistenza di operazioni imponibili o l’inesattezza delle indicazioni rilevanti a fini impositivi ‘sulla base del valore normale’, ma - qualora emergano gli elementi di certezza di cui si diceva e rilevino ulteriori fatti imponibili in esito all’utilizzo degli ordinari strumenti di controllo dei quali dispone l’Amministrazione - di implementare il novero dei soggetti tenuti al versamento dell’imposta calcolata in relazione a quel valore e quindi con riferimento ad una base imponibile più elevata rispetto all’entità degli inferiori prezzi che risultano praticati: senza alcuna implicazione di procedimenti meramente presuntivi.

### **3. Ambito temporale di applicazione della norma abrogatrice**

La legge Comunitaria n. 88/2009 prevede diversi momenti di entrata in vigore delle proprie disposizioni.

L’art. 24, comma 9, della legge Comunitaria prevede infatti che alcune di queste (tra cui, appunto, la modifica all’art. 54, d.p.r. 633/72) entrino in vigore “a decorrere dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della presente legge”; mentre per la modifica all’art. 39, primo comma, d.p.r. 600/73 non vi è una specifica disposizione, dovendosi quindi ritenere fissata l’entrata in vigore nei canonici 15 giorni successivi alla pubblicazione della legge nella Gazzetta Ufficiale.

La [certamente non lineare] opzione legislativa comporta dunque che l’effetto abrogativo sia fissato al 29/7/2009 per gli accertamenti in materia di imposte sui redditi ed al 15/7/2009 per quelli in materia di IVA.

Ciò precisato, occorre chiedersi se l’abrogazione della presunzione legale possa applicarsi anche a fattispecie (contratti di cessione di immobili) poste in essere prima della entrata in vigore.

Il problema si pone perché le disposizioni in esame, andando ad abrogare norme di tipo procedimentale, assumono esse stesse tale natura.

Di conseguenza, sembrerebbe doversi applicare, quale regola interpretativa per le problematiche di tipo intertemporale, il principio del *tempus regit actum* (31). Principio da cui deriverebbe l'applicazione della norma (abrogatrice) procedimentale a tutti gli atti accertativi emanati successivamente alla entrata in vigore della stessa, indipendentemente dal fatto che la fattispecie sostanziale si sia realizzata prima di detta entrata in vigore.

Peraltro, in relazione alle norme del d.l. 223/2006, che hanno introdotto la presunzione legale fondata sul valore normale, è bene ricordare che l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile tale normativa anche ai contratti già stipulati prima della sua entrata in vigore: ciò per la giustificazione che essa non disegna una nuova disciplina di tipo sostanziale che 'aggiunge' nuovi presupposti o nuovi elementi -rispetto all'impianto normativo esistente - di tipo impositivo, ma assume connotazione e funzione soltanto procedurale. Così è stato detto con riferimento a possibili accertamenti ai fini del reddito d'impresa, come con riferimento ad accertamenti ai fini IVA (32).

Ora, argomenti analoghi a quelli esposti dall'A.F. per sostenere l'applicabilità della normativa previgente ai contratti stipulati prima del 4 luglio 2006 potrebbero essere utilizzati per escludere, al contrario, che detta normativa, soppressa dalla novella, possa trovare ancora applicazione rispetto a contratti stipulati prima dell'entrata in vigore della novella stessa. Se infatti la pregressa normativa – così come la novella - hanno valenza puramente procedurale, non esiste un netto '*discrimen*' temporale che ne sancisca l'applicazione dell'una come dell'altra solo ai contratti posti in essere dopo la rispettiva entrata in vigore; e coerentemente dovrebbe essere legittimo che anche con riferimento a contratti stipulati prima dell'entrata in vigore della novella i meccanismi presuntivi di cui si è largamente detto nel presente contributo opereranno solo con valenza indiziaria, e sempreché concorrano con altri elementi che ne sanciscano la natura 'grave, precisa e concordante'.

L'applicazione del principio del *tempus regit actum* dovrebbe quindi comportare la impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di utilizzare la presunzione legale basata sul valore normale: a) sia nelle ipotesi in cui la cessione dell'immobile si realizza dopo il 29/7/2009 (o il 15/7/2009, se ai fini IVA); b) sia nel caso in cui la cessione dell'immobile si realizza prima del 29/7/2009 (o del 15/7/2009, se ai fini IVA) ma l'avviso di accertamento è emanato successivamente a tale data (33).

Questa seconda fattispecie è tuttavia in grado di rilevare ulteriori elementi di problematicità, perché potrebbe sostenersi, riprendendo elaborazioni generali avanzate in dottrina (34), che le norme che introducono presunzioni legali hanno una portata sostanziale (o para-sostanziale) e che

quindi alle stesse sarebbe inapplicabile il principio del *tempus regit actum*, dovendo invece considerare il momento in cui è stata posta in essere la fattispecie sostanziale.

Simile affermazione (da cui deriverebbe la possibilità di applicare ancora la presunzione legale fondata sul valore normale, alle ipotesi sopra indicate con la lettera b) richiede anche di essere attentamente valutata, in relazione alla fattispecie qui in esame.

Perché il caso della introduzione di una presunzione legale relativa è ben differente da quello della abrogazione di una simile presunzione.

Nella prima ipotesi, l'applicazione del principio del *tempus regit actum* comporterebbe l'alterazione del rapporto tra i soggetti, per quanto attiene all'onere della prova, in un momento successivo a quello in cui il contribuente ha realizzato la operazione imponibile, ma con effetto già da questo momento. Con la conseguenza che il soggetto non potrebbe più predisporre adeguati mezzi di tutela, avendo già posto in essere la fattispecie impositiva **(35)**.

Nella seconda ipotesi, invece, l'applicazione del principio del *tempus regit actum* non sarebbe in grado di alterare detto rapporto, visto che l'Amministrazione finanziaria attiva i propri poteri accertativi in un momento successivo alla realizzazione della fattispecie impositiva (da parte del contribuente), cioè successivamente alla entrata in vigore della disposizione abrogatrice.

Infine è da considerare che, nel senso di una lettura estensiva dell'ambito di applicazione temporale della norma, potrebbe deporre anche la finalità della legge di adeguare l'ordinamento tributario al diritto comunitario e quindi di limitare il più possibile la concreta possibilità di applicare una norma la cui compatibilità comunitaria è stata messa in discussione dalla stessa Commissione Europea (con riferimento all'IVA, ovviamente) **(36)**.

Questa ultima osservazione potrebbe avere un qualche rilievo anche ai fini della ipotesi in cui la cessione dell'immobile si realizza prima del 29/7/2009 (o del 15/7/2009, se ai fini IVA) ed anche l'avviso di accertamento è emanato prima di tale data.

In questi casi, la norma di abrogazione non può evidentemente intervenire, visto che tutti gli elementi della fattispecie si sono realizzati prima della entrata in vigore della legge Comunitaria n. 88/2009. Nei casi, però, in cui il contribuente abbia impugnato l'avviso di accertamento (o sia ancora nei termini per farlo), l'accertamento basato sulla presunzione legale del valore normale potrebbe essere contestato dinanzi al giudice tributario utilizzando proprio l'argomentazione della possibile contrarietà della norma con il diritto comunitario e, in particolare, con la Direttiva IVA

n.112/2006. Anche se non vi è stato un formale accertamento di tale incompatibilità (ma solo l'avvio di una procedura di infrazione), è noto come il giudice nazionale possa disapplicare una disposizione normativa nazionale quando la ritenga chiaramente incompatibile sul piano comunitario (37). Questa soluzione è stata peraltro recentemente accolta nella giurisprudenza di merito, proprio in un caso di accertamento immobiliare fondato sul valore normale, ai fini IVA (38).

*Adriano Pischetola - Thomas Tassani*

## NOTE

(1) Legge 7 luglio 2009, n. 88 (Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - Legge comunitaria 2008) pubblicata in GU n. 161 del 14/7/2009 - Suppl. Ordinario n.110.

(2) Art. 35, d.l. n. 226 del 4/7/2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 4/8/2006.

(3) Questo il nuovo testo delle disposizioni, attualmente in vigore:

- articolo 54, terzo comma, d.p.r. 633/72: "L'ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'articolo 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso";

- articolo 39, primo comma, d.p.r. 600/73: "Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: ..... d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta all'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti".

(4) Sul tema cfr. Studio CNN n. 152-2006/T, *I trasferimenti immobiliari tra corrispettivo contrattuale e valore normale dopo il d.l. 223/2006*, approvato dalla Commissione studi tributari il 17 novembre 2006 (estensore TASSANI); cfr. altresì TASSANI, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, in *Rass.trib.*, 2007, 137 SS.; SIMONI, *Il valore normale degli immobili: la prova contraria*, in *'il fisco'* n.1/2009 fasc. n.1 pag. 41; ATTARDI, *Il valore normale degli immobili come criterio di accertamento*, in *'il fisco'* n.26/2008 fasc. n.1 pag.4663; CAPOLUPO, *Finanziaria 2008: fiscalità immobiliare: ancora modifiche*, in *'il fisco'* n.5/2008 fasc. n.1 pag.759; PISCHETOLA, *L'Agenzia delle Entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in *'il fisco'* n.33/2007. fasc. n.1 pag. 4860; ID., *Il valore normale nelle cessioni immobiliari dopo il decreto Bersani-Visco e poteri dell'Amministrazione Finanziaria*, in *'il fisco'*, n. 36/2006, fasc. n. 1 pag.5572.

(5) Cfr. il nuovo citato art. 14 del d.p.r. n.633/72 al primo comma; inoltre al secondo comma il medesimo articolo recita " 2. Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per

valore normale si intende: a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”.

(6) Sul tema della presunzioni in dottrina cfr. ITALIA - *Le presunzioni legali*, Giuffrè, Milano 1999; COMOGLIO - *Le prove civili*, UTET, Torino 2004, p. 467; FABBRINI - *Presunzioni*, in *Digesto discipline privatistiche*, sez. civ., XIV, UTET, Torino 1996, p. 279; TARUFFO - *Presunzioni (dir. proc. civ.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma 1991; PALAZZO - *Presunzione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano 1986, p. 265. Sulle presunzioni in materia tributaria, si vedano TRIMELONI, *Le presunzioni tributarie*, in *"Trattato diritto tributario"*, diretto da Amatucci, II, Padova, 1994, pagg. 81 e seguenti; TINELLI, *Presunzioni (diritto tributario)*, in *"Enc. giur."*, XXIV, Roma, 1991, pagg. 1 e seguenti; AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno di Rimini del 22-23 febbraio 1985, a cura di Granelli, Rimini, 1987, *passim*; LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; VERSIGLIONI, *Presunzioni legali e prova del fatto ignoto nell'accertamento dell'IVA*, in *"Riv. dir. trib."*, 2000, I, pagg. 139 e seguenti; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008, *passim*.

(7) Cfr. risoluzione n. 122/E/2007 del 1° giugno 2007, in *'fisconline*, e il relativo commento di TASSANI, in *CNN Notizie* del 22 giugno 2007 n.127.

(8) Cfr. il comma 265 art. 1 della legge 24.12.2007 n. 244.

(9) La qual cosa comporta l'adozione di una metodologia di verifica e di riscontro (e la conseguente allegazione a fini probatori) di fatti e circostanze particolarmente stringente ed efficace; ad esempio in materia di accertamento di redditi da impresa la *Cassazione civile sez. trib.* (v. sent. 20 marzo 2009 n.ro n. 6852, in *Red. Giust. civ. Mass. 2009*, 3) ha ritenuto che "... ai sensi dell'art. 39, comma 1, d.p.r. n. 600 del 1973, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti (così come, per le presunzioni semplici, dispone l'art. 2729 c.c.), sicché non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento”.

(10) Sul tema, FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali*, in *"Riv. dir. trib."*, 2003, II, pagg. 552 e seguenti; LUPI, *Equivoci in tema di sindacato del fisco sull'economicità della gestione aziendale*, in *"Rass. Trib."*, n. 1/2001, pag. 211; SCHIAVOLIN, *Comportamento "antieconomico" dell'imprenditore e potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria*, in *"Giur. imp."*, 2004, pagg. 245 e seguenti; GREGGI, *Il requisito dell'"obiettiva economicità" dell'attività d'impresa nell'accertamento "contabile induttivo"*, in *"Riv. dir. trib."*, 2001, II, pagg. 507 e seguenti; SCALINCI, *"Rilevanza fiscale" del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo*, *"Riv. dir. trib."*, 2003, II, pagg. 504 e seguenti.

(11) La sentenza della Corte Cass., Sezione Trib., 23635 del 15/0/2008, ribadisce che il parametro del valore normale costituisce “punto di riferimento nella valutazione fiscale delle cessioni di beni e prestazioni di servizi”, affermando altresì che “il contribuente (imprenditore o lavoratore autonomo) è libero di organizzare e svolgere la propria attività in maniera antieconomica, ma se ne derivi una attenuazione dell’obbligo di contribuire alla spesa pubblica, egli è tenuto a dare conto alla collettività di tale anomala scelta. In questa prospettiva, i comportamenti che si presumono in contrasto con le regole di buon senso e dell’*id quod plerumque accidit* uniti alla mancanza di una giustificazione razionale ... assurgono al ruolo di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti che legittimano il recupero a tassazione ...”.

(12) Corte Cass., Sez.Trib., sent. n. 7680 del 25/5/2002; Corte Cass., Sez.Trib., sent. n. 398 del 14/1/2003, in cui si è ritenuta valida la prova contraria fornita dall'imprenditore che affermava di avere locato in blocco e per l'intera stagione gli appartamenti turistici ad una società (che, a propria volta, li avrebbe sublocati) e, per questo, avere fissato un canone di locazione inferiore a quello ordinario.

(13) Spese per servizi prestati da collaboratori di un notaio: Corte Cass., Sez.Trib., sent. n. 23635 del 15/9/2008.

(14) Corte Cass., Sez.Trib., sent. n. 19830 del 18/7/2008, in cui la non condivisibile affermazione per cui “è onere del contribuente superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore”. In termini critici, BEGHIN, *Il differenziale prezzo-valore nella cessione d'azienda: i cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte*, in *Rass.trib.*, 2008.

(15) Si vedano inoltre, sempre sull'accertamento derivante da comportamenti antieconomici del contribuente, anche le sentenze Corte Cass., Sez.Trib., sent. n. 21536 del 15/10/2007; ID., sent. n. 26862 del

10/12/2007; ID., sent. n. 16379 del 17/6/2008 e, nella giurisprudenza di merito, Comm.Trib.Prov. Padova, sent. n. 92 del 4/12/2007; Comm.Trib.Prov. Reggio Emilia, sent. n. 23 del 5/3/2008; Comm.Trib.Reg. Roma, sent. n. 115 del 27/7/2007.

(16) La difformità tra corrispettivo e stima dell'UTE rappresenta "soltanto un indizio idoneo a porre in dubbio il valore di un immobile, come dichiarato in sede di compravendita, indizio che non può però di per sé solo assurgere alla dignità di presunzione grave, precisa e concordante, in assenza di ulteriori riscontri atti ad inficiare le risultanze contabili". Così Corte Cass., Sez. trib., 1° agosto 2000, n. 10049, in banca dati "fisconline". Nello stesso senso anche Commissione tributaria regionale della Liguria, 11 marzo 2005, n. 6, in "Banca dati Ipsoa" (con nota critica di Marcheselli, *Accertamento induttivo per rilevata differenza tra prezzi dichiarati e prezzi di mercato e mancata allegazione delle stime dell'UTE all'avviso di rettifica*, in "Riv. giur. trib.", 2005, pagg. 1144 e seguenti) e Corte Cass., 16 dicembre 1999, n. 5769, in banca dati "fisconline"; Corte Cass., Sez. trib., 8 maggio 2000, n. 5769, in banca dati "fisconline"; circolare, 26 febbraio 1999, n. 53/E; Commissione tributaria regionale di Venezia, Sez. atti norm., 24 giugno 1999, n. 67; Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. I, 18 marzo 1998, n. 577; Commissione tributaria regionale provinciale di Venezia, Sez. ad. plen., 18 settembre 1998, n. 174; Commissione tributaria regionale provinciale di Trento, Sez. III, 20 giugno 2000, n. 20, annotate da Formentin, *L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'IVA e delle imposte sul reddito*, in "Riv. dir. Trib.", 2001, II, pagg. 152 e seguenti. In dottrina, si vedano Cipolla, *La prova*, cit., pagg. 499-500; Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 535; TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, cit., pag. 227; Formentin, op. ult. cit., pagg. 164 e seguenti. Sul tema, anche Merlo, *IVA: base imponibile. Criteri da adottare*, in "il fisco", n. 15/2006, fascicolo 1, pagg. 2293 e seguenti; Benazzi, *Sulla rilevanza delle stime Ute al fine della rettifica dei ricavi d'impresa*, in "Dir. prat. trib.", 1993, pagg. 707 e seguenti; Lambertenghi, *La valenza probatoria della stima Ute*, in "Dir. prat. trib.", 1991, II, pagg. 1108 e seguenti.

(17) TASSANI, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari*, cit., 149. *Contra* CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, 214.

(18) Parere motivato della Commissione europea, notificato nel marzo di quest'anno (nell'ambito procedimento di infrazione n.ro 2007/4575 a carico dell'Italia). Si profilava il problema della possibile violazione del sistema comunitario IVA, in cui, come noto, la base imponibile (salvo le specifiche eccezioni) è costituita dal corrispettivo negoziale e non, invece, dal valore di mercato. Già la dottrina aveva rilevato la portata procedimentale e non sostanziale delle disposizioni del d.l. 223/2006, non in grado, quindi, di modificare i criteri sostanziali di determinazione della base imponibile (BASILAVECCHIA, *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in *Corr.trib.*, 2007, 195; LUPI, *Valore normale e immobili tra contingenze normative e strutture della tassazione analitica*, in *Dialoghi dir.trib.*, 2006, 1425; TASSANI, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari*, in *Rass.trib.*, 2007, 137). Tuttavia, come si era segnalato (Studio CNN, n. 152/2006, par. 3) una lettura delle disposizioni in termini di effetto concreto, anche alla luce di valutazioni di proporzionalità, avrebbe potuto condurre a conclusioni nel senso della incompatibilità comunitaria della misura. In questa prospettiva, anche PURI, *Il criterio del valore normale negli accertamenti immobiliari non ha effetto retroattivo*, in *Riv.giur.trib.*, 2009.

(19) Il valore normale continua invece ad avere una piena rilevanza come criterio sostanziale di determinazione della base imponibile in determinate ipotesi specificate dal legislatore: consumo personale e familiare, assegnazione di beni ai soci, destinazione a finalità estranee (art. 53, commi 1-bis, 1-ter, Tuir; artt. 57, 85, comma 2, 86, comma 3, Tuir; art. 2, comma 2, nn. 5-6, art. 3, comma 1, d.p.r.633/72); nelle operazioni permutative e dazioni in pagamento (artt. 9, comma 2, Tuir; artt. 13, comma 2, lett. d, art. 11, d.p.r.633/72). In dette ultime operazioni qualora risulti esposto un valore (dichiarato e assegnato dai contraenti ai beni offerti quali corrispettivo) per ipotesi inferiore rispetto a quello da considerarsi 'normale', e risulti pertanto versata con riferimento alla singola operazione una imposta inferiore a quella dovuta, si potrebbe ritenere legittimo l'operato della P.A. inteso a rettificare la dichiarazione resa dal contribuente. E' tuttavia intuitivo che, in tal caso, la rilevanza con le modalità e per gli effetti appena illustrati del 'valore normale' deriva dalla volontà stessa del legislatore e dalla peculiare base imponibile che questo ha inteso ascrivere alle operazioni di cui s'è detto: non già dall'operatività di alcun meccanismo presuntivo. Nelle dette ultime operazioni viene semmai attuato un procedimento di rettifica della entità della relativa base imponibile, e il 'valore normale' costituisce un vero e proprio parametro legale di riferimento per la determinazione dell'imposta. Si verte pertanto in ambito completamente diverso da quello presuntivo. Più

propriamente si potrebbe definire un mero ambito ‘applicativo’ dell’impianto normativo vigente, non inciso dalla novella in questione: che pertanto quanto al resto conferma la sua portata ablativa in ordine all’automatismo presuntivo di cui si è detto più volte.

E’ infine da sottolineare il ruolo che assume il valore normale, quale criterio sostanziale di determinazione dell’imponibile per finalità antielusive, nella disciplina del *transfer price* ai fini delle imposte sui redditi (art. 110, comma 7, Tuir) e, ai fini IVA, per le ipotesi di soggetti controllati o collegati nel nuovo articolo 13 d.p.r. 633/72, come modificato dalla legge comunitaria 2008.

(20) Secondo GAVELLI-SIRRI (in *Sole24ore* del 29 luglio 2009, Norme e Tributi, pag.24) la novella ‘cancella’ il riferimento ai valori Omi.

(21) All’indirizzo <http://www.agenziaterritorio.it/?id=3081>.

(22) Pubblicato sulla G.U. n.182 del 7 agosto 2007 8in ‘*Il fisco*’ n.31/2007, fsc. 2, pag.4323).

(23) Cfr. le sentenze della CTP di Brescia n.8 del 18 marzo 2008 e di Reggio nell’Emilia n.55 del 16 maggio 2008.

(24) Il comma 307 art. 1 della legge L. 27-12-2006 n. 296 recita “ Per la uniforme e corretta applicazione delle norme di cui all’articolo 54, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, all’articolo 39, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all’articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate sono individuati periodicamente i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi dell’articolo 14 del citato decreto n. 633 del 1972, dell’articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dell’articolo 51, comma 3, del citato decreto n. 131 del 1986.

(25) Di recente sul tema ‘de quo’ cfr. GAVELLI-SIRRI, *Acquisto di immobili soggetti ad IVA. Il problema della solidarietà passiva e la disciplina dei privilegi*, in *Il fisco*, n.32/2009, fasc. 1, pagg.5 284 ss.

(26) Cfr. art. 1, comma 164, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

(27) Soluzione cui già si era pervenuti nello Studio n. 16-2008/T della Commissione Studi Tributarî del CNN, *Cessioni di immobili: la solidarietà dell’acquirente nel pagamento dell’IVA*, estensore FORTE.

(28) In banca dati *Fisconline*.

(29) In banca dati *Fisconline*.

(30) Potendo così fornire la prova che “il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell’imposta”.

(31) Come nota MASTROIACOVO, I limiti alla retroattività nel diritto tributario, Milano, 2005, 258, “il principio *tempus regit actum*, sorto in ambito processual-procedimentale, determina l’applicazione del regime normativo in vigore nel momento in cui l’atto stesso deve essere compiuto o utilizzato e non già quello, temporalmente anteriore, in cui si è verificato il fatto che ha dato origine alla procedura”.

(32) Cfr. risposta 12.4 inserita nella circolare dell’Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007 n. 11/E (in ‘*il fisco*’ n.8/2007, fascicolo n.2 pag. 1008).

(33) In questo senso, DEOTTO, *Abrogate le rettifiche sulla base del valore normale per i trasferimenti immobiliari*, in *Corr.trib.*, 2009, 2452.

(34) TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, cit., 58; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2005, 84; CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 633; MASTROIACOVO, *op.cit.*, 268. Sul punto, nitidamente, PURI, *Il criterio del valore normale negli accertamenti immobiliari non ha effetto retroattivo*, in *Riv.giur.trib.*, 2009, 796 ss.

(35) In questo caso, quindi, l’applicazione del principio *tempus regit actum* non può essere accettato, proprio in virtù della portata sostanziale della disciplina che introduce la presunzione legale, come si è avuto modo di rilevare nel già citato Studio n. 152-2006/T, par. 7 e in TASSANI, *L’accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari*, cit., 167 ss.

(36) Non sembra peraltro potere essere utilizzata, per la risoluzione dei problemi di applicazione intertemporale di cui si discute, la disposizione di cui all’art. 24, comma 9, della Legge comunitaria che, relativamente alle disposizioni di cui ai commi 4 e 7 dello stesso articolo (nelle quali è compresa la modifica sugli accertamenti immobiliari in base al valore normale ai fini IVA, ma non quella relativa alle imposte sui redditi), dispone che “per le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2008 per le quali sia stata già

applicata la disciplina risultante da tali disposizioni, resta fermo il trattamento fiscale applicato”. E ciò in quanto il richiamo alle ‘operazioni’ già poste in essere a partire dal 1° gennaio 2008 mira piuttosto a realizzare finalità di semplificazione operativa e di equità sostanziale con riferimento a fattispecie già assoggettate ad uno specifico trattamento fiscale, senza l’obbligo di doverlo modificare *ex post* solo per effetto della sopravvenuta novella, e soprattutto senza atteggiarsi a discriminante per la valenza o meno di presunzioni - legali o semplici che siano - di congruità fiscale (la cui applicazione non pare pertanto impedita dal riportato inciso del comma 9).

(37) Così come a tale disapplicazione debbano procedere anche gli organi dell’amministrazione pubblica (cfr. sentenza Corte Europea del 22.6.1989 C-103/88 in *Rass. giur. Enel* 1991, 1093 secondo cui “qualora sussistano i presupposti necessari, secondo la giurisprudenza della Corte, affinché le disposizioni di una direttiva siano invocabili dai singoli dinanzi ai giudici nazionali, tutti gli organi dell’amministrazione... sono tenuti ad applicare le suddette disposizioni” e inoltre “che, al pari del giudice nazionale, l’amministrazione... è tenuta... a disapplicare le norme del diritto nazionale non conformi ...”).

(38) Comm.Trib.Prov. Asti, sent. n. 9 del 9/2/2009, con commento di PURI, *Il criterio del valore*.