

FINANZIARIA 08: SUPERSOLIDARIETA' IVA E DEGRADO DEL FAIR VALUE (VALORE NORMALE) NEI TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

Sommario: 1. RILEVANZA “PARA-SOSTANZIALE” DEL “VALORE NORMALE”; 2. DEGRADO DELLA PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA DI IMPONIBILITA' DA FAIR VALUE (COMMA 265, ART. 1); 3. MULTILATERALITA' NELLE ATTIVITA' ENDOPROCEDIMENTALI (V. NUOVA SOLIDARIETA' IVA, COMMA 164, ART. 1); 4. INNOVAZIONI ANTIELUSIVE “SOSTANZIALI” NELL’IVA (COMMA 261, ART. 1).

1.RILEVANZA “PARA-SOSTANZIALE” DEL “VALORE NORMALE”

La Finanziaria 08 ha limitato, in deroga allo Statuto del contribuente (art. 1, comma 2, eccezionalità delle norme di interpretazione autentica), gli effetti deteriori - violazione affidamento, buona fede e “proporzionalità” consolidatisi in un sistema, v. *infra* che riconosceva natura indiziaria al “valore normale” - dell’invasività delle innovazioni endoprocedimentali¹ (IRES ed Iva, v. artt. 54, comma 3 DPR 633/72 e 39, comma 1 lett. d), DPR 600/73) introdotte dall’art. 35 del DL 4 luglio 2006 n. 223, manovra Bersani/Visco, in tema di controlli nei trasferimenti immobiliari basati sulla mera difformità (inferiorità) del corrispettivo rispetto a tale valore. Un pseudo *transfer pricing*, al fine di determinare il reale e non simulato “prezzo” contrattuale anche quando la presunzione² legale *de qua* rilevi un maggior corrispettivo rispetto a quello reale, per avversare in quest’ultimo caso il trasferimento intersoggettivo di imponibili a vantaggio di coloro che hanno in dote perdite fiscali. Travaso surrettizio della presunzione *de qua*, la quale *de facto* rileva nelle normative “sostanziali”

¹ V. TINELLI, *Presunzioni(diritto tributario)*, in *Enc. Giur.*, Vol. XXV, Roma 1991, 1 ss. e dello stesso Autore, *Riflessioni sulla prova per presunzioni nell’accertamento del reddito di impresa*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, II, 250 ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2004, 435 ss.; TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. (agg.)*, III, Milano, 1999, 882 ss.; LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, 1541 ss.; LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 535.

² V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, 26; VERSIGLIONI, *Presunzioni legali e prova del fatto ignoto nell’accertamento dell’iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 139 ss.

(oblitera gli imponibili IVA ed IRES³, per cui ha un effetto appunto “para-sostanziale” con grave *vulnus* ai prefati principi) nonostante la sua viziata collocazione ontologica in apparenti, rassicuranti impianti normativi “procedurali” sulla ripartizione della prova (DPR 600/73 e DPR 633/72 nel Titolo dedicato alle rettifiche) non modificando i criteri di determinazione della base imponibile. Si vuole dire che l’innovazione da *fair value* non è aliena dal funzionamento del tributo, con un sicuro impatto “sostanziale” non tollerato da Bruxelles che invece consente un utilizzo eccezionale della cit. clausola sui “prezzi di trasferimento” derogatoria alla disciplina generale che si basa sui “corrispettivi”. Pertanto, sono giustificate le censure comunitarie sulla presunta violazione del principio di proporzionalità⁴ racchiuso nella Direttiva 2006/69/CE (l’innovazione formalmente “procedimentale” pone seri dubbi di compatibilità normativa con la legislazione sovraordinata) che limita il “valore normale” - quale rimedio interinale difensivo, di reazione antielusiva ad una sotto/sopravalutazione della cessione - alle operazioni infragruppo, fra soggetti collegati (non indipendenti), o ancora quando il destinatario soffre di limitazioni alla detrazione IVA⁵ - v. *infra* sulle integrazioni all’art. 13 DPR 633/72 da Finanziaria 08 che introduce il *transfer pricing* interno per neutralizzare i vantaggi di tale soggetto. Lo stesso dicasi quando il cedente versa nel peggiore regime del pro-rata, per cui una dissimulazione al “ribasso” dei corrispettivi di operazioni esenti, riduce l’invasività di tale regola, per proseguire con le fatturazioni imponibili sopravvalutate da parte di soggetto che non ha ugualmente diritto alla detrazione (fattispecie omologhe di abuso - il corrispettivo potrà risultare simulato - inspiegabilmente non recepite in Finanziaria 08, sulle criticità di tale scelta, nell’attuazione delle opzioni comunitarie, si rinvia ai successivi paragrafi). Al di fuori di queste ipotesi, sono vietate nuove ed inattese aree di imponibilità, per cui rivive la regola

³ V. TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991 187 ss.; FEDELE, *Considerazioni generali sulla disciplina fiscale degli atti e delle vicende dell’impresa*, in AA.VV., *Il reddito d’impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 782 ss.

⁴ V. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in Riv. dir. trib., I, 2005, 806-7.

⁵ V. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell’iva*, in Dir. prat. trib., 1972, 725; GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell’imposizione sul valore aggiunto*, Padova, 2004; FRANZONI, *L’esercizio del cosiddetto di diritto alla detrazione dell’iva applicata in carenza di presupposto*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1994, 41; PEIROLO, *Sul rimborso del credito iva annuale delle società di comodo*, in Boll. trib., 2005, 1329 ss.; CIANI, *Misure difensive antiabuso nell’iva*, in Boll. trib., 2007, 389 ss.

generale dell'art. 11 parte A paragrafo 1 della VI direttiva (sono eccezionali le deroghe al ben noto "corrispettivo"⁶). Sono le medesime resistenze antiabuso che hanno ispirato legislazioni affini, v. quella doganale (art. 29 ss. del regolamento 2913/92/Cee o Cdc) o il TU (art. 110 per finalità antielusive o ancora le estromissioni "realizzative", non corrispettive dei beni nelle quali il valore normale diviene criterio sostitutivo del corrispettivo contrattuale), per cui tale grandezza rappresenta lo strumento per ripristinare il valore equo violato da una transazione che nasce da una promiscuità ambientale ("infragrappo"). Dunque, l'affermazione del valore normale, quale presunzione legale di imponibilità, avviene in un sistema che dichiaratamente lo rifiuta. L'individuazione del "valore normale" (a livello comunitario v. secondo comma, art. 11, della prefata VI direttiva) necessaria per riallineare le rettifiche, è avvenuta con provvedimenti attuativi del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007 sollecitati dall'art. 1, comma 307, della legge finanziaria 2007 attraverso coefficienti di "merito", al fine appunto di assicurare coerenza ed uniformità alle nuove procedure inferenziali, dunque con proiezione/efficacia interna tipica degli atti di "indirizzo" amministrativi. Come, già ricordato, il legislatore (v. art. 1, comma 265, Finanziaria 08) con soluzione equitativa di coerenza fiscale, compatibile con i sovraordinati principi di stabilizzazione degli effetti delle norme fiscali - l'evoluzione, progressione del quadro normativo e le sue discontinuità non possono vulnerare la cristallizzazione degli stati psicologici, affidamenti maturati dai contribuenti - ha operato il degrado qualitativo della presunzione legale di imponibilità da *fair value* trasformata in presunzione semplice (innovazione), limitando la ben nota retroattività delle prefate norme procedurali (v. *infra*, gli accertamenti notificati nel vigore delle nuove regole). L'innovazione mette fine all'annosa querelle insorta all'indomani del DL 223/06, in relazione alla portata della norma che "liberava", in quanto ritenuta procedimentale, la presunzione legale *de qua* anche per il passato, applicandosi alle fattispecie insorte prima del momento in cui essa diventa efficace, per cui in futuro i contribuenti potranno contestare gli accertamenti notificati nelle vigenza

⁶ V. LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno di Genova, 2-3 luglio 1999, Padova, 2000, 325.

del prefato DL effettuati retroattivizzando la medesima (v. *infra*). In altri termini, la grandezza *de qua*, introdotta nel cit. decreto, (assimila il corrispettivo al valore normale) avrà valore di presunzione semplice per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006, contestualizzandosi la vendita nella disciplina in vigore alla sua perfezione, con l'effetto che il "valore normale" non potrà "liberare" per il passato, nella vigenza dei termini decadenziali, un accertamento inferenziale se non assistito da ultronei elementi di qualificazione (*tempus regit actum*). L'innovazione, nel limitare la discrezionalità legislativa quando viola i canoni di logicità e ragionevolezza, anticipa le probabili conclusioni cui sarebbe verosimilmente approdata la giurisprudenza di legittimità oltre ad eliminare le insidie indesiderate di un contenzioso di massa allineandosi il legislatore ai pronunciamenti dell'AF, la quale ha previsto a più riprese, ai fini del diverso tributo del registro, l'irretroattività del valore normale (prevale il metodo catastale). La presunzione legale⁷ di imponibilità quesita, processualmente vincola il giudice, il quale deve ritenere provata l'evasione - dimostrata fittizietà delle dichiarazioni in base all'effetto di "conformazione", con maggiori imponibili e minori detrazioni spettanti - in assenza di prova contraria, sulla base del mero fatto indiziante (difformità da questi, con esubero del valore normale⁸ rispetto agli imponibili, l'AF non è tenuta a fornire la prova del fatto presunto), con il risultato deteriore di una probabile deriva processuale del contribuente il quale, in una logica di difesa passiva e di libertà di forma deve offrire la prova negativa, ossia la coerenza degli imponibili dichiarati non inferiori a quelli derivanti dalla presunzione *de qua* (diritto reso eccessivamente oneroso). La possibilità di fornire la prova contraria garantisce la proporzionalità della norma rispetto al fine perseguito. Meno produttiva, anche come

⁷ V. TRIMELONI, *Le presunzioni tributarie*, in *Trattato diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, II, Padova, 81 ss.; CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 405 ss.; TINELLI, *Istituzioni*, Padova, 2007; PUOTI, *Istruzione e prova nel procedimento di imposizione*, ed. provv., Roma, 1979, 121 ss.; LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.

⁸ V LUPI, *Valore normale e immobili tra contingenze normative e struttura della tassazione analitica*, in *Dialoghi*, 2006, 1424; FANTOZZI, *La determinazione del reddito imponibile nei rapporti tra società italiane collegate all'estero*, in *Riv. dir. not.*, 1979, 801; TASSANI, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, in *Rass. trib.*, 2007, 137 ss.; CIANI, *Il valore normale nelle normative sostanziali ed in quelle procedurali*, in *Boll. trib.*, 2006, 1786; CORRADO OLIVA, *Manovra bis: le novità in materia di accertamenti sui trasferimenti immobiliari*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 996; FORMENTIN, *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, II, 203 ss.

strategia processuale, potrà rivelarsi un'alternativa contestazione nel merito del valore normale *ex sé* quale dato numerico, poiché la sua determinazione, avvenuta attraverso defatiganti procedure valutative (v. quotazioni OMI), lo rende verosimile. Pertanto, il legislatore ha inteso risolvere l'evidente *vulnus* alle regole di irretroattività delle norme sostanziali, ingenerato dalla presunzione cit., riconoscendo alla medesima lo stesso effetto delle norme sostanziali ("guardano" al futuro) per cui non si verifica l'inversione dell'onere probatorio per gli atti formati in tale orizzonte temporale, con un sicuro ripristino delle istanze difensive del contribuente. E' evidente che permangono, per le attività negoziali future, i lamentati sospetti, *retro* illustrati, sulla violazione delle sovraordinate raccomandazioni comunitarie per un utilizzo viziato del "valore normale" surrettiziamente consentito dal legislatore interno al di fuori delle ipotesi previste dalla Direttiva 2006/112/Ce, artt. 74 e 80.

2. DEGRADO DELLA PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA DI IMPONIBILITA' DA *FAIR VALUE* (COMMA 265, ART. 1)

La legge Finanziaria 08 ha così inteso svalutare le disposizioni introdotte dall'art. 35, comma 2 e comma 23-bis (v. trasferimenti immobiliari finanziati con mutui), indicando che le presunzioni ivi raccolte rilevano, agli effetti tributari, come presunzioni semplici, poiché le scelte legislative devono rispettare i presidi costituzionali della ragionevolezza e della logica - osserva *supra*. Viene così superata l'interpretazione restrittiva contenuta nella circolare 16 febbraio 2007 n. 11/E, secondo la quale le nuove norme, in quanto procedurali - osserva *supra* - hanno effetto retroattivo. Difatti, il legislatore (comma 265, art. 1 Finanziaria 08), in deroga alla sovraordinata irretroattività obliterata dallo Statuto, con adesione unanime di dottrina e giurisprudenza oramai concordi nel conferire valenza costituzionale al principio di irretroattività, ha stabilito la natura indiziaria delle innovazioni procedimentali (DL 223/06) sugli accertamenti IVA e dirette, *retro* illustrate, appunto inapplicabili agli atti ante luglio 2006. Pertanto, la disposizione contenuta nella Finanziaria 08 ripristina le regole anteriori al prefato decreto, dove il criterio del valore normale rappresentava un elemento presuntivo semplice, a cui occorreva associare elementi di prova aggiuntivi per

giustificare la rettifica dei corrispettivi dichiarati. Così, all'Amministrazione non era impedito di riflettere sul divario tra i due elementi laddove esso raggiunga proporzioni significative. Molti ricordano le degenerazioni procedurali culminate nel travaso di rettifiche basate sul valore normale (riservato *ex positivo iure* alla tassazione ai fini del registro v. avviamenti nelle cessioni di azienda) nell'ambito delle imposte sui redditi. Tale valore⁹ al più avrebbe potuto rilevare se non nei limiti in cui lascia presumere una dissimulazione del corrispettivo. La norma della Finanziaria 08, di interpretazione autentica, ha, come ampiamente ricordato, natura retroattiva in deroga allo Statuto del contribuente, che limita (art. 1, comma 2) l'adozione di tali norme in casi eccezionali, poiché violano l'affidamento del contribuente. Invero, non vi erano i pre-requisiti per la sua adozione, poiché non esisteva alcun contrasto giurisprudenziale e dottrinario da risolvere, avendo l'Agenzia (circolare n. 11/2007) chiarito a più riprese che il valore normale costituiva presunzione legale di imponibilità, per cui gli accertamenti IVA e dirette potevano basarsi sullo stesso. Inoltre, in relazione alle delicate problematiche di diritto intertemporale, l'Agenzia affermava che le innovazioni avevano effetto retroattivo, verificata la natura procedimentale delle medesime, pertanto applicabili, nella vigenza dei termini decadenziali, anche ai rogiti formati anteriormente all'entrata in vigore del DL 223/2006, cioè prima del 4 luglio 2006. La modifica *de qua* è di favore del contribuente nella misura in cui riduce l'invasività dello strumento inferenziale, con l'effetto che non si verificherà un'inversione dell'onere della prova da "valore normale", ossia l'inferiorità dei corrispettivi, rispetto ad esso, costituirà un mero elemento indiziario (degrado qualitativo per gli atti ante DL 223/06). L'innovazione del prefato decreto, viene qualificata dal legislatore (finanziaria 08) di natura "para-sostanziale" orientata sul piano costituzionale e comunitario, dovendosi applicare il regime normativo in vigore al momento in cui l'atto fù formato - consolidamento degli effetti - e non quello sopravvenuto. Pertanto gli atti perfezionatisi ante DL 223, non potranno essere rettificati

⁹ V. PISCHETOLA, *i limiti ai poteri di rettifica dell'Amministrazione finanziaria e valutazione catastale automatica dopo il decreto Bersani n. 223/2006*, Studio CNN n. 117-2006- T.; BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra iva e imposta sui trasferimenti di ricchezza*; in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, I quaderni della Fondazione italiana per il Notariato, Milano, 2006, 119 ss.

attraverso i rimedi endoprocedimentali del cit decreto (ripristino delle regole anteriori sulla distribuzione dell'onere probatorio) il quale avrà così efficacia per il futuro. Dunque, gli accertamenti effettuati in relazione ai trasferimenti avvenuti ad es. nel biennio 2004 e 2005 non potranno basarsi sul valore normale che non riveste più natura di presunzione legale di imponibilità (irretroattività delle norme del DL 223/06), dovendo l'ufficio asseverare, qualificare il divario fra i (minori) corrispettivi rispetto al valore normale attraverso ulteriori elementi di prova. Invero, giurisprudenza di legittimità, anche prima delle innovazioni della manovra Visco/Bersani, ha avallato procedure inferenziali veicolate dal riferimento univoco al valore normale, ossia è stato detto in quelle pronunce che il giudizio di dissimulazione dei corrispettivi può fondarsi anche per il passato sul valore normale quale elemento particolarmente grave, autoreferenziale, che qualifica da solo la presunzione semplice. Se dovesse consolidarsi tale orientamento, l'effetto deteriore della retroattività della grandezza in esame attenuato nella Finanziaria 08, per gli atti ante 4 luglio 06 rischia di riemergere nuovamente attraverso l'imprimatur giurisdizionale conferito a procedure che anche per il passato richiamano il solo valore normale. Pertanto, il degrado qualitativo dello stesso potrebbe essere neutralizzato dai giudici di merito. E' evidente che le attività endoprocedimentali avviate nella vigenza del DL, rafforzate medio *tempore* dall'invasività della grandezza *de qua*, saranno irrimediabilmente travolte dalla norma interpretativa della Finanziaria 08 (comma 265), pertanto le stesse andranno riviste ed integrate per aderire alla sovraordinata nuova esigenza "conoscitiva" imposta dal legislatore. L'esubero del valore normale rispetto a quello dichiarato, è da considerare alla stregua di una presunzione semplice, invece nello schema di presunzione legale relativa introdotta con l'art. 35 DL 223/06, per le cessioni successive al 4 luglio 2006, l'amministrazione sarà tenuta a provare il fatto indiziante, ma non il fatto presunto. Assonime aveva aspramente criticato (v. circolare 3 agosto 2006, n. 36) l'invasività delle nuove procedure inferenziali da valore normale, soprattutto l'estensione della presunzione legale *de qua* a qualsiasi trasferimento immobiliare, invocando invece una soluzione equitativa di coerenza fiscale, compatibile con i presidi comunitari che limitasse le rettifiche in ambito IVA ed IRES alle

situazioni patologiche in cui esiste ad es. una relazione “parentale” fra le parti¹⁰. Eventuali avvisi di accertamenti riferiti a rogiti anteriori al DL 223 notificati nella vigenza dello stesso, ovvero nell’orizzonte temporale che divide la Finanziaria 08 dal decreto cit. saranno riformati se la prova sulla dissimulazione dei corrispettivi (IRES ed IVA) riposa sul mero valore normale. In altri termini, per aderire alle istanze difensive dei contribuenti, i quali hanno fatto affidamento su una legislazione (artt. 54 e 39 DPR 633 e 600 prima delle novità del DL 223) di garanzia e tutela delle loro prerogative endoprocedimentali (rafforzavano l’onere probatorio dell’Agenzia), il legislatore ha limitato l’invasività della retroattività propria delle innovazioni procedurali, prevedendo il ripristino delle regole anteriori al Dl 223 (conferivano natura indiziaria al valore normale). Invece, per gli atti successivi al 4 luglio, l’inferiorità dei corrispettivi al valore normale abilita la rettifica ai fini IVA ed IRES ossia tale difformità “libera” gli avvisi di accertamento i quali sotto un profilo motivazionale riesumeranno i dati della Banca dati dell’osservatorio immobiliare, v. *infra*. E’ da ritenere che anche una motivazione per *relationem*¹¹ che appunto rinvii a tale base conoscitiva, accessibile a tutti, debba comunque riprodurre e mutuare i criteri di identificazione del valore normale. Si realizza, con le modifiche della Finanziaria 08 il riallineamento delle procedure accertative. Difatti, l’Agenzia, con circolare 6 del 2007 aveva stabilito che ai fini delle imposte di registro e ipo/catastali il “valore normale” non poteva avere efficacia retroattiva, per effetto del ben noto principio del legittimo affidamento del contribuente sulla base dell’ovvia considerazione che il precedente sistema “vincolato” di accertamento era *de facto* precluso dal parametro catastale (esplicava funzione sostanziale). In altri termini, non si poteva violare il legittimo affidamento del contribuente nel cd. sistema catastale e nelle conseguenti preclusioni endoprocedimentali. La

¹⁰ V. FILIPPI, *Il fenomeno dell’elusione e le soluzioni antielusive in materia di iva*, Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, 1997, I, 471.

¹¹ V. URICCHIO, *Limiti e condizioni di validità della motivazione per relationem, il caso della mancata produzione, nel corso del giudizio, di una stima Ute richiamata nell’atto di accertamento*, in Boll. trib., 1996, 1143 ss.; BASILAVECCHIA, *Accertamento unitario e motivazione per relationem*, in Riv. giur. trib., 2002, 1121 ss.; BEGHIN, *La motivazione dell’avviso di accertamento*, in AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di MARONGIU, Torino, 2004 19 ss.; Id., *La motivazione per relationem dell’avviso di accertamento tra conoscibilità degli atti generali e conoscenza delle ragioni della pretesa fiscale: note critiche a proposito di una recente soluzione giurisprudenziale*, in Riv. dir. trib., 2005, II, 330 ss.; SALVINI, *La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in Rass. trib., 2002, 847 ss.

preferenza per tale criterio di tassazione rassicurava il contribuente dal rischio eversione della base imponibile. Tuttavia, i valori indicati nella Banca dati immobiliare, utilizzabili insieme ad altri elementi disponibili o acquisibili potevano avere effetti selettivi ai fini del controllo, ossia in base ad essi potevano privilegiarsi gli atti che si discostino per difetto dalle quotazioni della citata banca. Invece, ai fini IVA e dirette, l’Agenzia (v. circolare 11 del 2007) come diffusamente illustrato, ha riconosciuto e obliterato la retroattività del DL 223 oggi invece vulnerata attraverso il rimedio interinale di interpretazione autentica del comma 265 dell’art. 1 della Finanziaria 08. Nella manovra Visco/Bersani il valore normale diventa il criterio unitario di determinazione della base imponibile per le imposte dirette ed indirette (multilateralità), difatti anche nell’imposizione indiretta nei trasferimenti immobiliari, tale grandezza ha sostituito il ben noto criterio di valutazione catastale, con un prevedibile effetto di ampliamento della base imponibile. Già nella legge delega del 9 ottobre 1971 n. 825, art. 10, comma 2, n. 2 si enunciavano principi di unitarietà e di oggettiva interdipendenza delle basi imponibili. Per facilitare l’identificazione del valore normale, la Finanziaria 07 (art. 1, comma 307) attribuiva all’Agenzia delle Entrate l’individuazione periodica di criteri utili per la sua determinazione. Tale adempimento è stato attuato con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007 n. 120811/2007 (in G.U. n. 182 del 7 agosto 2007). Dunque, la fonte principale di riferimento diventa la banca dati dell’osservatorio del mercato immobiliare (OMI). Ai fini dell’imposta di registro, per le cessioni effettuate nei confronti di privati che si avvalgano della disciplina del prezzo valore (dualismo prezzo/valore), resta in vigore la limitazione dei poteri di rettifica di cui al comma 5-bis dell’art. 52 del TUR. E’ un regime alternativo a quello ordinario, che considera quale base imponibile il valore catastale, indipendentemente dal prezzo dichiarato dalle parti. La *ratio* del prefato regime opzionale, deve individuarsi nella volontà di avversare le sempre diffuse pratiche evasive nelle cessioni immobiliari, utilizzando un approccio pragmatico che agevolasse l’emersione del “nero”, neutralizzandolo fiscalmente. Difatti, l’eventuale infedeltà dichiarativa del corrispettivo ripristina la tassazione in base al valore normale anche per tali cessioni. Nella studiata invasività delle nuove attività

endoprocedimentali (v. DL 223/06) il valore normale assolve direttamente la funzione di criterio sostanziale per la determinazione della base imponibile, ed il riferimento ad esso esplica pertanto funzione di imposizione dei trasferimenti immobiliari¹².

3.MULTILATERALITA' NELLE ATTIVITA' ENDOPROCEDIMENTALI (V. NUOVA SUPERSOLIDARIETA' IVA, COMMA 164, ART. 1)

Nella costante e rigorosa attenzione al fenomeno evasivo nelle transazioni immobiliari inaugurata dal DL 223/06, va rilevata la nuova responsabilità del cessionario¹³, ancorchè privato (contribuente di diritto fin'ora considerato invece solo di fatto), nelle evasioni IVA della controparte - v. integrazione da Finanziaria 08 all'art. 60-bis del DPR 633/72 con l'aggiunta del comma 3-bis in esame - con inattesi effetti endoprocedimentali multilaterali estesi appunto all'acquirente. Invero, è ben nota la coobbligazione solidale passiva di cui all'art. 60-bis del DPR 633/72¹⁴, commi 1, 2 e 3 introdotta dalla Finanziaria 2005, comma 386 dell'articolo unico, già consigliata dalla Commissione europea - 16 aprile COM 2004/260 - per agevolare la riscossione dell'imposta nelle frodi IVA. Tale solidarietà è limitata a pochi settori - *best practices* individuate dal legislatore comunitario, art. 21, comma 3 della sesta direttiva 77/388/Cee trasfuso nell'art. 205 nella direttiva di rifusione 2006/112/Ce - a forte propensione evasiva, al fine di avversare la nascita di vere rendite finanziarie - vuoti fiscali verticali - quando non di rado l'IVA a credito (l'intangibilità della detrazione, aliena alle frodi precedenti e successive nonostante i recenti pronunciamenti della Corte UE - 21 febbraio 2006 sulla sua negazione quando sia provato l'abuso del diritto per la consapevolezza degli attori) non viene versata dalla società veicolo interposta (*conduit*). Dunque, la responsabilità bilaterale *de*

¹² V. NASTRI, *La determinazione della base imponibile nell'imposta di registro: i trasferimenti immobiliari tra prezzo-valore e valore normale*, in Riv. dir. trib., 2007, I, 1133 ss.

¹³ V. CENTORE, *Responsabilità solidale del cessionario-committente per l'IVA dovuta*, in Corr. trib., 2000, 683 ss.; LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in AA. VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di DI PIETRO, Milano, 1999, 268 ss.; CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in Riv. dir. trib., I, 2000, 421 ss.; ARDUINI-BUSANI, *Sull'iva stop alle detrazioni facili*, in "Il Sole 24 - Ore" del 11 agosto 2006; BALLANCIN, *La disciplina italiana del transfer price tra onere della prova, giudizio di fatto e l'inesistenza di obblighi documentali*, in Rass. trib., 2006, 182 ss.; MONDINI, *La nuova responsabilità del cessionario iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in Rass. trib., 2005, 755 ss.; BUSANI, *Sull'iva responsabilità a cascata*, in "Il Sole 24-Ore" del 11 marzo 2008.

¹⁴ Il fenomeno con le sue evoluzioni (degenerazioni) è ben illustrato da PEIROLO, *Le frodi carosello in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in Fisco, 2006, 3005.

qua (comma 3-bis dell'art. 60 DPR 633/72) determinerà per il futuro (1 gennaio 2008) l'asservimento endoprocedimentale del cessionario, il quale appunto potrà rispondere delle evasioni del cedente (imposta e sanzioni per le infedeltà dichiarative), invece nella coobbligazione solidale, *retro* illustrata, il cessionario risponde dell'imposta autoliquidata e non versata dalla controparte, l'unica in grado di generare la presupposta discontinuità nei flussi erariali (evasione da riscossione). Trattandosi di solidarietà - non si riconosce in capo al cessionario la qualifica di soggetto passivo nuovo debitore d'imposta - quest'ultimo potrà dunque agire in regresso (alienante) per il recupero delle anticipazioni subite ed ovviamente il cedente non avrà diritto di rivalsa per le evasioni emendate (v. *infra*). La responsabilità *de qua*, involge anche i profili sanzionatori, che quindi saranno plurimi quando il cessionario è un'impresa, il quale già risponde di un'autonoma sanzione (v. art. 6, comma 8 del DLgs. 471/97) per le omesse regolarizzazioni nelle sottofatturazioni quesite (l'IVA nelle transazioni non immobiliari resta sul cedente). Pertanto, un comportamento inerte del cessionario (non autofattura), determinerà un'amplificazione dei profili sanzionatori ovviamente con responsabilità variegata dello stesso, il quale risponderà per le medesime appunto a vario titolo (principale e solidale). Sull'evoluzione della normativa relativa alla punibilità del cliente che non regolarizza, va rilevato che il precedente art. 48/633 prevedeva anche il pagamento dell'imposta. Invero, la Cassazione con sentenza 10809 del 2002 ha escluso il tributo anche per i fatti accaduti prima della modifica. Il privato potrà aderire alla procedura interinale di regolarizzazione prevista nell'istituenda norma, versando l'imposta nei 60 gg. dall'atto, per sottrarsi ai rigori della clausola difensiva in esame. E' evidente che tale regolarizzazione unilaterale del cessionario privato che anticipa quella strutturale dell'alienante da ravvedimento operoso - art. 13/472 - espone quest'ultimo al tributo personale e alle sanzioni per le presupposte sottofatturazioni. La regolarizzazione avrà effetti multilaterali, con la rimozione di indesiderate "code" procedurali. Sul perimetro della norma, va rilevato che la solidarietà *qua* nasce solo quando l'evasione ha i caratteri della effettività. Non una qualsiasi irregolarità di controparte potrà avere i prefati effetti

plurisoggettivi, ma solo quell'evasione che abbia una provenienza non inferenziale¹⁵. Dunque, rilevano ai predetti fini "espansivi" le infedeltà/omissioni dichiarative che si basano su prove certe e dirette (v. indagini bancarie), in tal senso il risolutivo impiego testuale della locuzione "effettivo" riferito al corrispettivo convenuto appunto in esubero a quello indicato nell'atto. Al di fuori di tali ipotesi (v. accertamenti presuntivi variamente probabili, v. "valore normale" irrilevante è il confronto con tale grandezza), rivivranno le regole ordinarie che non tollerano responsabilità multilaterali. Nei rapporti dell'innovazione studiata con il regime dei privilegi, va rilevata la modifica dell'art. 62, comma 5, del DPR 633/72 nel testo risultante dopo le novità apportate dall'art. 1, comma 165 della legge 244/07 (finanziaria 08) che riconosce allo Stato per le imposte e le sanzioni dovute dal cessionario anche privato un privilegio speciale (artt. 2778 e 2780 c.c.) sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione, con l'effetto che i successivi acquirenti saranno chiamati a rispondere delle irregolarità altrui (alienanti, *recte*; cessionari solidali in base alle nuove regole) commesse in trasferimenti precedenti quello di cui è stato parte, senza che questi - acquirenti - possano invocare la previa escussione del debitore. Una responsabilità verticale da riscossione - *recte*; esecuzione immobiliare - che grava su soggetti estranei alle violazioni tributarie, non conoscibili dagli stessi, realizzate dagli originari acquirenti oggi cedenti (anche privati), nei precedenti trasferimenti dell'immobile "assistito".

4. INNOVAZIONI ANTIELUSIVE "SOSTANZIALI" NELL'IVA (COMMA 261, ART. 1)

L'enunciata multilateralità del valore normale nella Finanziaria 08 emerge con evidenza immediata, se si considera che il legislatore è intervenuto anche sulle norme sostanziali (art. 13 DPR 633/72) con una nuova ipotesi di riferimento al valore normale. Tale grandezza, *retro* illustrata, trovando la sua collocazione sistemica nei DPR 600/1973 e DPR 633/1972 (nel titolo dedicato ai controlli e alle rettifiche), rileva fra le norme in tema di prova (v. presunzione legale relativa). Invece, nella Finanziaria 08, l'invasività delle modifiche involge una modifica dei criteri di determinazione della

¹⁵ V. TOSI, *Il requisito di effettività*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di MOSCHETTI, Padova, 1993, 108 ss.; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 129; sulla capacità contributiva come "fondamento della coerenza logica delle imposte", si veda DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 85 ss.

base imponibile, nel senso della rilevanza riconosciuta al cosiddetto “valore normale”, in luogo del più basso corrispettivo convenuto (*transfer pricing* interno), in situazioni considerate ad alto rischio di evasione. In tal senso, l’art. 1, comma 261 della Finanziaria 08, modifica l’art. 13, comma 3, lett. c) DPR 633/72 in tema di determinazione della base imponibile, stabilendo che le cessioni/prestazioni infragruppo effettuate nei confronti di cessionari/committenti con un diritto alla detrazione limitato (v. pro-rata generale di cui all’art. 19, comma 5 DPR 633/72) si considerano effettuate in base al valore normale se inferiore al corrispettivo (sottofatturazione)¹⁶. Dunque, il legislatore ha previsto a decorrere dal 1 gennaio 2008, l’introduzione del *transfer pricing* per le transazioni fra soggetti non indipendenti per neutralizzare il vantaggio di tali soggetti, quando il collegamento intersoggettivo fra le parti può favorire l’alterazione dei corrispettivi al fine di ridurre l’incidenza dell’Iva indetraibile. Meno comprensibile è la sottovalutazione “interna” di altra omologa ipotesi elusiva configurata nelle raccomandazioni comunitarie, v. *infra*, relativa all’artificiosa rivalutazione degli imponibili a vantaggio questa volta del cedente che soffre di un pro-rata generale che così viene a realizzare un effetto migliorativo/espansivo delle posizioni quesite (detrazioni di “periodo”) obliterato dall’assenza, *retro* ricordata, di un’analogo (cit. art. 13/633) disciplina antiabuso. Sono state così raccolte le raccomandazioni sovraordinate del legislatore comunitario. Il riferimento è alle norme introdotte con la direttiva 24 luglio 2006, n. 2006/69/CE, con le quali gli Stati membri sono stati abilitati ad applicare il valore normale alle operazioni effettuate in regime di filiazione (soggetti “parenti”) nel quadro degli interventi di contrasto alle evasioni nell’IVA. Difatti, la finalità della norma è quella di vulnerare le pratiche evasive facilmente percorribili, rilevata la prefata non indipendenza delle parti contraenti, quando il destinatario dell’operazione soffre di riduzioni della detrazione dell’IVA assolta in rivalsa, la quale in tal caso non sarebbe pertanto neutra per il gruppo, convertendosi in un costo fiscale. Incomprensibile è il richiamo fatto nell’emendato art. 13, comma 3 DPR 633/72 alle società, cioè l’aver limitato l’ingresso del particolare criterio di determinazione dell’imponibile alle transazioni

¹⁶ V. CENTORE, *Il valore normale speciale nell’IVA*, in Corr. Trib., n. 2/2008, 180 ss.

infragrupo in cui il cedente/prestatore è una società, porta con sé con l'effetto deteriore di generare delle discriminazioni soggettive. In altri termini, non si conoscono i motivi dell'esclusione delle imprese individuali e dei professionisti dal regime di cui all'art. 13/633, rilevato che il legislatore comunitario ha utilizzato una formula estensiva, autorizzando l'applicazione del valore normale alla sola condizione del prefato vincolo parentale, ossia non vi sono allusioni selettive alla qualità dei contraenti soggetti passivi di imposta. Il dirimente controllo viene individuato (v. relazione accompagnatoria all'emendamento) attraverso locuzioni equivalenti a quelle già impiegate nell'ambito del TU (art. 110, comma 7). La deroga ai corrispettivi opera se fra i soggetti esiste il vincolo "parentale" indicato dall'art. 80 della direttiva n. 2006/112/CE. Tale previsione, recepita con le prefate innovazioni, segna il debutto del *transfer pricing* interno in ambito IVA, quando la non autonomia delle parti, appunto "correlate", potrebbe liberare aggiustamenti artificiali dei corrispettivi e per tale via eludere i limiti alla detrazione di imposta. Invero, va rilevato che l'adesione del legislatore nazionale alle sollecitazioni comunitarie non è stata completa, ossia il richiamo fatto in Finanziaria 08 alle ipotesi di indetraibilità strutturale da pro-rata generale (cessionario) unitamente all'indetraibilità contabile dei soggetti in regime di esonero ex art. 36-bis DPR 633/72, non esaurisce le ipotesi di deroga all'imponibilità sovraordinata delle operazioni in base ai "corrispettivi" contemplate in chiave antievasiva nella direttiva 80. Nella norma *de qua* le ipotesi sono divise fra cessionario e cedente, quest'ultimo invece trascurato dalla novella cit. Modifiche sono state apportate anche all'art. 14 DPR 633 ossia l'art. 1, comma 261, lett. d), della Finanziaria 08 aggiunge altri due commi. In altri termini, per la messa a disposizione dei dipendenti dei veicoli a motore viene stabilito che si assume quale valore normale quello determinato agli effetti dell'imposizione diretta, inoltre viene stabilita la distinta applicazione del valore normale per i beni e servizi oggetto della propria attività d'impresa.

AVV. FABIO CIANI

UNIVERSITA' ROMA TRE