

CORSO DI GENOVA

5/07/2002

GENOVA, 5 LUGLIO 2002
Hotel Bristol Palace, Via XX Settembre 35

RELATORI

Dott. Massimo SCUFFI	– Consigliere presso la Corte di Appello di Milano – Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano
Dott. Angelo CONVERSO	– Consigliere presso la Corte d'Appello di Torino – Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte
Prof. Avv. Giovanni MARONGIU	– Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Genova
Dott. Bartolomeo QUATRARO	– Presidente della Sezione Fallimentare del Tribunale di Milano – Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano

COMPONENTI DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI
Consigliere Dott. Giuseppe MINIERI
Consigliere Avv. Giovanni ROSSO

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Angela DELLO IACONO
Sig.ra Rita AMOROSI

LIGURIA, 5 LUGLIO 2002

PARTECIPANTI

	<i>Cognome e Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione Tributaria</i>
1	ALASSIO Gian Paolo	Giudice	Regionale Liguria
2	ANDREINI Benito	Giudice	Provinciale La Spezia
3	ANTONELLI Arrigo	Giudice	Provinciale La Spezia
4	ASSANDRI Pietro	Giudice	Regionale Liguria
5	BALDINI Mario	Giudice	Provinciale La Spezia
6	BASSO Giuseppe	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Genova
7	BELFIORE Camillo	Presidente di Sezione	Regionale Liguria
8	BERRUTI Domenico	Giudice	Regionale Liguria
9	BERTIATI Angelo	Giudice	Regionale Liguria
10	BISSALDI Furio	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Genova
11	BOERI Maurizio	Giudice	Provinciale Genova
12	BOETTI Vittorio	Giudice	Regionale Piemonte
13	BONETTO Gianfranco	Presidente di Sezione	Regionale Liguria
14	BRONDI Federico	Giudice	Provinciale Genova
15	BRUNI Brunello	Giudice	Provinciale Genova
16	BRUSCO Carlo	Presidente di Sezione	Provinciale Genova
17	BURLO Domenico	Vice Presidente di Sez.	Regionale Liguria
18	CAPRETTI Vincenzo	Giudice	Provinciale Genova
19	CARDINO Alberto	Presidente di Sezione	Regionale Liguria
20	CARRODANO Cesare	Giudice	Regionale Liguria
21	CASTELLI Franco	Giudice	Provinciale Genova
22	CAUDANA Alberto	Giudice	Regionale Piemonte
23	CAVALAZZI Enrico	Giudice	Provinciale Savona
24	CELLE Marina	Giudice	Regionale Liguria
25	CERIALE Giorgio	Giudice	Regionale Liguria
26	CHIODO Ottaviano	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Genova
27	CHITI Alfredo	Giudice	Regionale Liguria
28	CINGANO Giancarlo	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Genova
29	COSTI Giorgio	Giudice	Provinciale La Spezia
30	COTTA Antonella	Giudice	Regionale Liguria
31	CUNATI Renzo	Giudice	Regionale Liguria
32	DATURI Attilio	Giudice	Provinciale Genova
33	DE CAROLI Giorgio	Giudice	Regionale Liguria

segue

	<i>Cognome e Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione Tributaria</i>
34	DEL MEDICO Vittorio	Giudice	Provinciale La Spezia
35	DEL SANTO Giancarlo	Giudice	Regionale Liguria
36	DELUCCHI Renato	Vice Presidente di Sez.	Regionale Liguria
37	DI BERNARDO Salvatore	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Genova
38	DI NOTO Luciano	Presidente di Sezione	Provinciale Genova
39	DI SIENA Miriam	Giudice	Provinciale Genova
40	DIMUNDO Antonino	Presidente di Sezione	Provinciale Genova
41	FENZIA Roberto	Presidente di Sezione	Provinciale Genova
42	FEZZI Mario	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Genova
43	FUGACCI Pier Luigi	Giudice	Provinciale M. Carrara
44	GALLETTO Roberto	Giudice	Provinciale Genova
45	GARAVANO Orsolina	Giudice	Provinciale Genova
46	GARIBALDI Rita	Presidente di Sezione	Regionale Piemonte
47	GATTI Emilio	Presidente di Sezione	Provinciale Savona
48	GERMANI Pasquale	Giudice	Regionale Liguria
49	GINOCCHIO Alba	Giudice	Provinciale Genova
50	GIOVANNINI Silvio	Vice Presidente di Sez.	Provinciale La Spezia
51	GIUFFRÉ Raffaele	Vice Presidente di Sez.	Regionale Liguria
52	GLENDI Graziella	Giudice	Provinciale Savona
53	GRANDINETTI Salvatore	Vice Presidente di Sez.	Provinciale La Spezia
54	GRAZIANO Fabio	Giudice	Provinciale Genova
55	GRILLO Giovanni	Presidente di Sez.	Provinciale Genova
56	GUERRA Gesù Giuseppe	Giudice	Provinciale Genova
57	LAMA Calogero	Vice Presidente di Sez.	Provinciale La Spezia
58	LAURENZANA Domenica	Giudice	Regionale Liguria
59	LOMAZZO Guido	Giudice	Provinciale Savona
60	MALTESE Pietro	Giudice	Regionale Liguria
61	MARCENARO Eugenio	Giudice	Provinciale Genova
62	MARCHI Giuseppe	Giudice	Provinciale Genova
63	MARIANI Paolo	Giudice	Provinciale Genova
64	MELONI Luigi Francesco	Presidente di Comm.	Provinciale Genova
65	MERELLO Andrea	Giudice	Regionale Liguria
66	MIGNONE Clara	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Genova
67	MINIOTTI Cinzia Vanda	Giudice	Regionale Liguria
68	MONTEVERDE Lino	Presidente di Sezione	Provinciale Genova
69	MUSANTE Giovanni Battista	Giudice	Provinciale Genova
70	MUSICO Agostino	Giudice	Provinciale Genova

segue

	<i>Cognome e Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione Tributaria</i>
71	NOUVION Carlo	Giudice	Provinciale Savona
72	NOVELLA Bruno	Vice Presidente di Sez.	Regionale Liguria
73	ORSI Mario	Giudice	Provinciale Genova
74	PAGANO Ganfranco	Giudice	Provinciale Genova
75	PARLATO Carlo	Giudice	Regionale Liguria
76	PENNA Riccardo	Giudice	Provinciale Genova
77	PERTICA Francesca	Giudice	Regionale Liguria
78	PICOZZI Maurizio	Presidente Commiss.	Provinciale Savona
79	PISTONE Paola	Giudice	Provinciale Savona
80	REPETTO Umberto	Giudice	Provinciale Genova
81	ROSIN Roberto	Vice Presidente di Sez.	Regionale Liguria
82	SCANU Angelo	Giudice	Provinciale Genova
83	SCHITO Antonio	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Savona
84	SEMINO Adolfo	Giudice	Regionale Liguria
85	SERRA CARACCILO Eva	Giudice	Regionale Liguria
86	SILVANO Mario	Giudice	Provinciale Genova
87	SMONAZZI Roberto	Giudice	Provinciale Genova
88	SINISCALCHI Ettore	Presidente di Sezione	Regionale Liguria
89	SOAVE Giovanni	Presidente Commiss.	Regionale Liguria
90	SOLAMITO Giovanni	Giudice	Provinciale Imperia
91	TEDESCHI Giovanni	Giudice	Regionale Liguria
92	TEPPATI Lodovico	Giudice	Regionale Liguria
93	TRUCCO Luigi	Giudice	Provinciale Savona
94	VALERIO Giovanni	Giudice	Regionale Liguria
95	VARALLI Domenico	Presidente di Sezione	Regionale Liguria
96	VIAZZI Sergio	Giudice	Provinciale Savona
97	VIGOTTI Roberta	Giudice	Regionale Liguria
98	ZANONI Pier Luigi	Giudice	Regionale Liguria
99	ZERILLI Giovanni	Presidente di Sezione	Provinciale Savona

LE NUOVE MATERIE DI COMPETENZA DELLA
GIURISDIZIONE TRIBUTARIA.
PROFILI SOSTANZIALI E PROCESSUALI

Relatore:

Dott. Massimo SCUFFI

Consigliere presso la Corte di Appello di Milano – Presidente di Sezione
della Commissione Tributaria Provinciale di Milano

(Vedi “CORSO DI CAMPOBASSO”, pag. 13 e segg.)

ATTI IMPUGNABILI IN RELAZIONE ALLE NUOVE COMPETENZE;
QUESTIONI PRELIMINARI E INCIDENTALI
DI COMPETENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE;
ESTINZIONE DELLA OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA
PER COMPENSAZIONE

Relatore:

Dott. Angelo CONVERSO

Consigliere presso la Corte di Appello di Torino – Presidente di Sezione
della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte

(Vedi “CORSO DI MILANO”, pag. 195 e segg.)

COEFFICIENTI PRESUNTIVI DI REDDITO – TERRENI EDIFICABILI – RENDITA CATASTALE DI FABBRICATI

Relatore:

Prof. Avv. Giovanni MARONGIU

Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Genova

COEFFICIENTI PRESUNTIVI, PARAMETRI E STUDI DI SETTORE

1. – *Premessa*

Da tempo il legislatore ha preso atto delle difficoltà derivanti all'amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, da un modello basato, nella sostanza, sulla forma analitico-contabile, sulla base di una contabilità estesa a tutti i contribuenti¹, difficoltà che raggiungono "punte" assai elevate quando destinatari dell'attività accertativa sono i contribuenti più piccoli.

Nei confronti di costoro, infatti, gli "ordinari" strumenti predisposti dall'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dagli artt. 54 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 risultano, con evidenza, eccessivi.

Come osservato in dottrina, tale complesso di disposizioni, senz'altro adeguato per la grande impresa, crea un "clima psicologico sfavorevole" verso le rettifiche basate sulle caratteristiche generali delle attività artigianali, di piccolo commercio e di servizi: per queste attività è ragionevole valutare la credibilità dei ricavi alla luce delle caratteristiche dell'attività svolta. L'impostazione derivante dal suddetto complesso normativo dà la sensazione (e talora fa sì) che la contabilità del piccolo commerciante possa essere smentita solo individuando specifiche operazioni non contabilizzate, e non possa esserlo, invece, con argomentazioni riguardanti gli incassi nel loro complesso.

Ecco che, se adeguatamente valorizzate dalla difesa del contribuente, tali norme possono indurre i giudici a richiedere all'ufficio un particolare rigore probatorio, fors'anche eccessivo, rispetto a quello che gli stessi giudici avrebbero richiesto se le argomentazioni contrapposte fossero state considerate solo in base alla loro forza persuasiva².

¹ Come rilevato da F. NATOLI, *Involuzione dell'accertamento tributario e acquisizione di prove*, in *Il fisco*, 1994, 6949 ss.

² R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, 368.

Tale situazione di oggettivo disagio è stata affrontata anche e soprattutto attraverso il varo, nel corso degli anni, di una serie di provvedimenti tendenti a semplificare (come si vedrà, anche con taluni eccessi) il compito dell'amministrazione.

In via preliminare rispetto alla presente trattazione, concernente specificamente il tema dei parametri e degli studi di settore, è pertanto opportuno ripercorrerne, sia pure per sommi capi, la storia.

2. – La legge “Visentini-ter”

Il primo tentativo in tal senso si rintraccia nella cosiddetta legge “Visentini-ter”³, secondo la quale, indipendentemente dalle disposizioni degli artt. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 54 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, gli uffici potevano (previa richiesta, al contribuente, di chiarimenti da inviare per iscritto entro quarantacinque giorni) rettificare le dichiarazioni annuali presentate da coloro che si avvalevano di regimi “forfetari” per il reddito o l’iva (regimi, fra l’altro, introdotti dal medesimo provvedimento), determinando in via induttiva ricavi, compensi o corrispettivi di operazioni imponibili in base a presunzioni desunte, in relazione a *tipo* di attività, da uno o più degli elementi previsti.

Particolare importanza (quantomeno a mio avviso) rivestiva, fra l’altro, la previsione di un contraddittorio endoprocedimentale *pre-contenzioso* (che, occorre segnalare, diverrà una costante di questo genere di procedimenti accertativi), utile per fornire all’amministrazione finanziaria elementi di valutazione concreti, concernenti il contribuente sottoposto a verifica, che la “grosolanità” dello strumento a disposizione non permetteva di acquisire: ruolo riconosciuto dalla stessa Corte Costituzionale, che lo inserì fra gli strumenti idonei, in questo ambito, ad apprestare una “adeguata rete di garanzie a favore del contribuente”⁴. Peraltro, nei fatti, lo stesso non risultò particolarmente efficace, sol che si pensi alla giurisprudenza che sulle prime ne sancì (addirittura) la *facoltatività*⁵ o, comunque, all’assenza dell’obbligo di indicare, nel-

³ Art. 2, comma 29, della legge 17 febbraio 1985, n. 17, a commento, nei Quaderni di Rassegna tributaria, si veda *Il c.d. pacchetto Visentini*, quaderno n. 1 del 1986, e ivi i contributi di MARONGIU, GRANELLI, LA ROSA, PUOTI, FILIPPI, LUNELLI, TRIMELONI e SAMMARTINO.

⁴ Corte cost., ord. 24 gennaio 1992, n. 22.

⁵ Comm. trib. I gr. Belluno, 10 novembre 1990, n. 1535, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, cd rom IPSOA; *contra*, però, Cass., 26 giugno 2001, n. 8376, *ibidem*, ma erano, nel frattempo, trascorsi tre lustri.

l'avviso di accertamento, i chiarimenti eventualmente forniti dal contribuente e i motivi per cui l'Ufficio li aveva ritenuti infondati⁶.

Nel complesso, comunque, non si può dire che la normativa *de qua* abbia avuto grande successo, forse anche a causa di un'organizzazione sotto certi aspetti carente, in rapporto a un procedimento, per l'epoca, piuttosto avanzato. In giurisprudenza si ritrovano, sentenze che sanciscono la idoneità di quegli elementi a fondare un accertamento, ma, pare di poter dire, ove appena il contribuente ne avesse allegato di segno contrario, e neppure troppo incisivi⁷, questi finivano per avere maggior peso di quelli portati dall'amministrazione, che venivano considerati meri "indizi"⁸.

3. – I "coefficienti presuntivi" del 1989

Il legislatore comunque continuò sulla via ormai prescelta, convinto evidentemente della sua validità: ecco allora i "coefficienti presuntivi" introdotti dagli artt. 11 e 12 del d.l. n. 69 del 1989, convertito, con modificazioni, nella legge 27 aprile 1989, n. 154⁹.

Anche questa disciplina era (in sostanza) diretta a soggetti ammessi a fruire di regimi contabili semplificati¹⁰, nei confronti dei quali gli uffici tributari erano legittimati, per i periodi d'imposta dal 1989 al 1994, a determinare induttivamente l'ammontare di ricavi, compensi e volume d'affari sulla base di coefficienti presuntivi, indipendentemente da quanto stabilito dall'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁶ Cass., 12 ottobre 2001, n. 12467, in *quattro codici*.

⁷ Come in Cass., 6 luglio 2001, n. 9183, in *I quattro codici*, ove risulta che il contribuente avesse fatto valere la circostanza che "i ricavi e i costi dell'anno precedente erano notevolmente inferiori a quelli accertati".

⁸ Cass., 6 luglio 2001, *cit.*, e 5 luglio 2001, n. 9105, in *I quattro codici*.

⁹ Successivamente, il provvedimento *de quo* è stato modificato dall'art. 7 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, dall'art. 62-quater del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, e ricevuto attuazione con i decreti ministeriali del 21 dicembre 1990 e del 23 dicembre 1992.

¹⁰ I coefficienti potevano essere applicati a: 1) contribuenti di cui agli artt. 31 D.P.R. 633/72, 50, VII co. e 80 T.U. del 1986, che *non* avessero optato per il regime ordinario di determinazione di IVA e reddito; 2) imprese "minori", che si avvalessero del regime di cui all'art. 79 T.U. imposte sui redditi; 3) esercenti arti e professioni i cui compensi annui non superassero i 360 milioni; 4) contribuenti che *avessero optato* per il regime ordinario di contabilità (nei confronti di questi ultimi è prevista l'utilizzazione di coefficienti solo ai fini della programmazione dei controlli, non invece per la determinazione vera e propria delle poste da accertare).

In base all'originario art. 11 del provvedimento in esame, potevano essere determinati, in relazione a vari criteri, assai simili a quelli già previsti nella "Visentini-ter"¹¹, i "coefficienti di congruità" di ricavi e compensi, e sulla base degli stessi criteri, i "coefficienti presuntivi" di reddito e volume d'affari. Non era stabilito il rapporto fra questi due strumenti¹², anche se appare preferibile la posizione di chi riteneva che i primi (i coefficienti di congruità) dovessero essere utilizzati per inficiare la credibilità delle risultanze delle scritture, e i secondi (i coefficienti presuntivi) per la rettifica della posizione del soggetto accertato¹³. La contemporanea presenza di questi due strumenti, il loro scarso coordinamento, e l'effetto, sotto certi aspetti paradossale, di avere contribuenti rettificabili in base agli uni e non in base agli altri, convinse dell'opportunità di eliminare i coefficienti di congruità¹⁴. Con il relativo provvedimento legislativo, la determinazione dei parametri di riferimento per la determinazione dei coefficienti presuntivi di compensi e ricavi fu affidata all'amministrazione¹⁵, la quale aveva, altresì, il compito, ai sensi del comma 5-bis dell'art. 11 in esame, di istituire un ufficio centrale, che li elaborasse e aggiornasse periodicamente.

Al di là delle considerazioni sulla eccessiva genericità delle indicazioni contenute nella legge *de qua*, e quindi sul rispetto del principio di legalità¹⁶, sta di fatto che, in sua attuazione, furono emanati il D.P.C.M. 22 dicembre 1989 e poi i decreti 21 dicembre 1990, 25 ottobre 1991 e 23 dicembre 1992, quest'ultimo relativo anche agli anni 1993 e 1994: provvedimenti che elaboraro-

¹¹ E cioè il settore di attività economica, il rispettivo andamento, la localizzazione geografica, le dimensioni del comune e le sue caratteristiche socio-economiche, le dimensioni dei locali, il loro numero, la qualità e le retribuzioni degli addetti, i consumi di materie prime, semilavorati, merci ed energia, le caratteristiche dei beni strumentali impiegati, il numero delle prestazioni mediamente effettuabili nell'unità di tempo, altri parametri economici utilizzabili in relazione a singoli settori di attività anche con riferimento al periodo iniziale dell'attività. Elementi, del resto, che appaiono i più idonei a supportare una ricostruzione indiretta delle potenzialità reddituali di un soggetto.

¹² Invero, l'art. 12 si limitava a prevedere l'effettuazione di controlli tenendo "conto anche della rispondenza delle dichiarazioni ai coefficienti di cui al precedente art. 11".

¹³ LUPI, *Il coefficiente tiene meglio se il giro d'affari è inverosimile*, in *Rass. trib.*, 1994, 236.

¹⁴ Si veda la legge 30 dicembre 1991, n. 413.

¹⁵ Cfr. il comma 5 dell'art. 11 a seguito della legge n. 413, cit.: "*Con decreti del Presidente del Consiglio dei ministri, adottati su proposta del Ministro delle finanze e sentito il Consiglio dei ministri, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre dell'anno al quale si riferiscono, sono determinati i coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi, con la sommaria indicazione dei criteri seguiti per la loro formulazione*".

¹⁶ Considerazioni svolte, ad esempio, da A. FEDELE, *Rapporti fra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, in part. 244 ss.

no i coefficienti in base a elementi contabili ed extracontabili, da indicare in dichiarazione, come appunto le retribuzioni dei dipendenti collaboratori, la superficie dei locali, i consumi, ecc. ecc..

Anche in questo caso, si prevedeva una fase preliminare, nell'ambito della quale l'ufficio doveva inviare, al contribuente, una richiesta di chiarimenti¹⁷ che la giurisprudenza ha valorizzato riconoscendo la nullità dell'accertamento, fondato sull'applicazione di coefficienti presuntivi di ricavi e di compensi, da essa non preceduto¹⁸. Il contribuente doveva rispondere alla richiesta di chiarimenti indicando i motivi per i quali, in relazione alle specifiche condizioni di esercizio dell'attività, i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati erano inferiori a quelli risultanti dall'applicazione dei coefficienti: a seguito della riforma operata con l'art. 62-*quater* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 i motivi non addotti in tale sede non potevano esser fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento e di tale grave preclusione l'amministrazione doveva informare il contribuente nella stessa richiesta.

La concreta portata di tali coefficienti era, per larghi aspetti, controversa. La relativa disciplina specificava che gli uffici *potevano* determinare ricavi compensi e volumi di affari sulla base dei coefficienti, prescindendo dal regime ordinario dell'accertamento (art. 39 D.P.R. 600/1973 e 53 D.P.R. 633/1972), ma tenendo doverosamente conto degli altri elementi eventualmente conosciuti circa la situazione economica del contribuente¹⁹. Era esclusa la rilevanza penale dell'accertamento basato sui coefficienti.

Così sommariamente riassunta la relativa disciplina, residuavano evidenti zone grigio sulla natura di tali coefficienti e sulla individuazione dei mezzi di tutela conseguentemente riconosciuti al contribuente.

¹⁷ La richiesta, secondo quanto stabilito dall'art. 5, secondo comma, del d.leg.vo 19 giugno 1997, n. 218, valeva anche come invito all'accertamento con adesione.

¹⁸ Si vedano Comm. trib. prov. Treviso, 15 novembre 1997, in *Rep. Foro it.*, 1998, voce *Tributi in genere*, n. 945; Comm. Trib. Prov. Reggio Calabria, 23 settembre 1997, *ivi*, 1998, voce cit. n. 948 e nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, cir. Comm. Trib. Prov. Firenze, 20 gennaio 1998, in *Rep. Foro it.*, 1999, voce *Valore aggiunto-imposta*, n. 346. Sulla rilevanza d'ufficio dell'invalidità in questione, a prescindere dall'eventuale tardività dell'eccezione formulata dalla parte e dalla mancata deduzione del vizio tra i motivi del ricorso, cfr. Comm. Trib. Reg. Regione Basilicata, 26 novembre 1996, in *Foro it.*, 1998, III col. 290.

¹⁹ Tale disciplina era applicabile, *tout court* ai contribuenti in contabilità semplificata. Per i contribuenti in contabilità ordinaria per effetto di opzione potevano valorizzarsi solo ove dessero luogo, valutati unitamente agli altri elementi; a presunzioni gran precise e concordanti di infedeltà della contabilità. Per i contribuenti in obbligatoria contabilità ordinaria essi potevano solo utilizzarsi come strumento per orientare i controlli (*ergo*, non per determinare gli elementi imponibili, ma solo per selezionare i contribuenti da assoggettare a verifiche).

Un primo snodo fondamentale concerneva il quesito se essi corrispondessero a una presunzione legale ovvero a presunzioni semplici. A favore della prima configurazione militava il fatto che il contenuto della induzione risultava (come in tutti i meccanismi di tale tipo) predeterminato considerato che la generale preordinazione non è una caratteristica propria della presunzione semplice. È vero che tale contenuto non si trovava predeterminato in un atto avente valore di legge, ma si trattava pur sempre di atti di carattere generale e adottati in modo sostanzialmente “delegato” dalla fonte primaria.

In senso contrario avrebbe potuto opporsi che la norma del comma 1 dell’art. 12 D.L. 69/1989 testualmente configurava come *facoltà* per l’ufficio l’accertamento sulla base dei coefficienti ma l’argomento non era di grande momento, ben potendosi intendere la norma come attributiva del *potere*, ove sussistessero i presupposti.²⁰

Ugualmente non dirimente appariva anche la disposizione del comma 4 dell’art. 12, ove si prevedeva espressamente, che, nei confronti dei contribuenti in regime ordinario di contabilità per effetto di opzione, i coefficienti potevano utilizzarsi se fonte di presunzioni gravi precise e concordanti di infedeltà della contabilità. Tale disposizione poteva essere valorizzata sia traendone la conferma del carattere di presunzione semplice dei coefficienti, anche negli altri casi, sia nel senso esattamente opposto.

Vero è, semmai, che la configurazione dei coefficienti come presunzione legale avrebbe potuto creare qualche perplessità sotto il profilo del rispetto della riserva di legge, non solo quella prevista dall’art. 23 Cost.²¹ ma anche per il fatto che la disciplina del *processo* deve trovarsi in fonte primaria²²:

²⁰ Ergo, intendendola così: gli uffici hanno il potere di servirsi dei coefficienti. L’esercizio di tale potere, anche dal punto di vista della Pubblica Amministrazione, è un *dovere*.

²¹ È da osservare, in proposito che la disciplina dei coefficienti aveva, nell’indicazione degli elementi da tenere in conto per la loro elaborazione, effettuato un curioso passo indietro, sotto il profilo della analiticità della previsione di legge, dopo la riforma attuata con la legge 413/1991 che aveva sostituito alla elencazione originaria (“*caratteristiche e le dimensioni dell’attività svolta, coefficienti di congruità dei corrispettivi e dei componenti positivi e negativi di reddito: i coefficienti sono determinati in relazione al settore di attività economica e al rispettivo andamento, alla localizzazione geografica, alle dimensioni del comune e alle sue caratteristiche socio-economiche, alle dimensioni dei locali, al numero, qualità e retribuzione degli addetti, ai consumi di materie prime e semilavorati e merci e di energia, alle caratteristiche dei beni strumentali impiegati, al numero delle prestazioni mediamente effettuabili nell’unità di tempo. Agli altri parametri economici che siano utilizzabili, il riferimento al solo contributo diretto lavorativo*”). In termini fortemente critici in tema si veda DE MITA, in *Il Sole 24 Ore*, 21 settembre 1992, ora in *Politica e diritto dei tributi in Italia*, Milano, 2000, 168.

²² La considerazione di cui al testo è il logico corollario della ritenuta natura *processuale* delle norme in materia di presunzioni relative.

ostacolo che può superarsi, sia pur dubitativamente, argomentando dalla natura relativa della riserva di legge e dal fatto che la previsione in generale, di tali coefficienti, si trovava in un atto avente forza di legge.

Resta, peraltro, forte, sotto il profilo della ragionevolezza, la seconda perplessità e cioè che pare difficile “ingabbiare” in una struttura della rigidità della presunzione legale (sia pure relativa) un fenomeno tanto proteiforme e sfuggente come la produttività delle attività economiche e il suo correlarsi ai fattori produttivi. In questa direzione giocava anche l’espreso dovere per l’Ufficio²³ di valorizzare, oltre ai coefficienti, tutti gli altri elementi eventualmente conosciuti, oltre a quelli forniti dal contribuente, anche in sede di risposta alla richiesta di chiarimenti. È vero che, formalmente, tali elementi potevano benissimo considerarsi come fatti valorizzabili dall’Ufficio a fine di presunzioni semplici, da affiancare o contrapporre (come prova contraria) alla presunzione legale rappresentata dal coefficiente, ma occorre sottolineare che gli elementi posti a base dei coefficienti non sembravano avere una natura sostanziale diversa dagli altri valorizzabili e avevano uguale generalità. In altre parole, non è facilmente giustificabile che ai fattori previsti nei coefficienti fosse riconosciuta una efficacia indiziante privilegiata, rispetto a quelli non previsti.

La conclusione preferibile mi pare quella che inquadra i coefficienti tra le presunzioni semplici utilizzabili dall’Ufficio, nel più ampio insieme dei poteri di accertamento. È ovvio, però, che, configurati i coefficienti come presunzione legale, va esclusa l’esistenza di una presunzione legale *juris et de jure*. Lo ha riconosciuto la Corte Costituzionale nella sentenza con cui ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 11 e 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni nella legge 2 aprile 1989, n. 154²⁴. La Corte ha, *in primis*, riconosciuto non fondato il dubbio posto con riguardo all’art. 23 Cost., considerato che il principio della riserva di legge va “inteso in senso relativo, ponendo al legislatore l’obbligo di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa (da ultimo, sentt. Nn. 215 del 1998 e 111 del 1997).

“Tale obbligo risulta, nella specie, adeguatamente assolto mediante la disposizione di cui al comma 3 dell’art. 11, secondo cui le informazioni neces-

²³ Si veda l’art. 12 della legge.

²⁴ La questione era stata sollevata da Comm. Prov. Firenze 17 giugno 1999, in *Foro toscano*, 2000, 320 ss., con nota di MARCHISELLO DI BLASI, *Condizioni di ammissibilità della questione di legittimità costituzionale e profili di costituzionalità nei metodi di accertamento in base ai parametri*.

sarie per la determinazione dei coefficienti di cui al comma 1 possono essere desunte, oltre che dalle dichiarazioni dei contribuenti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, dagli accertamenti degli uffici e dagli altri dati ed elementi in possesso dell'Amministrazione, da informazioni richieste agli enti locali, alle organizzazioni economiche di categoria nonché ad enti ed istituti, ivi comprese società specializzate in rilevazioni economiche settoriali”.

D'altro canto, ha soggiunto la Corte, “è erroneo l'assunto – posto dal rimettente a fondamento dell'asserita violazione dell'art. 53 Cost. – secondo il quale le norme impugnate delinearrebbero un sistema di presunzioni *iuris et de iure*, essendo al contrario previsto all'art. 12, comma 1, che l'accertamento in base ai coefficienti presuntivi sia effettuato, “a pena di nullità”, previa richiesta di chiarimenti al contribuente e che questi possa, nella risposta, indicare “i motivi per cui, in relazione alle specifiche condizioni di esercizio dell'attività, i ricavi, i compensi o i corrispettivi dichiarati sono inferiori a quelli risultanti dall'applicazione dei coefficienti”²⁵.

Deve, quindi, essere ammessa la prova contraria e deve mantenersi la piena disponibilità all'ascolto delle ragioni del contribuente e alla valorizzazione degli ulteriori elementi, raccolti come fonte di eventuale prova contraria al coefficiente, per via di presunzione semplice.

Nel concreto la giurisprudenza, chiamata a pronunciarsi sulle legittimità delle rettifiche fondate su coefficienti presuntivi di ricavi e di compensi, ne ha riconosciuto l'inapplicabilità a periodi d'imposta “eccezionali”²⁶, ha attribuito rilevanza ai fattori ambientali (“nel caso di un laboratorio sito in un piccolo comune montano con poco più di 600 abitanti, vicino ad altri centri con scarsa popolazione e decentrato rispetto al comune capoluogo”)²⁷ e ne ha escluso una acritica applicazione che prescinde dalla valutazione dell'adattabilità e congruità con riferimento alla specifica ed effettiva situazione esaminata²⁸.

Una ultima notazione, infine, si impone (e si vedrà come essa sia rimasta attuale), circa la regola, di cui al comma 5 dell'art. 12 del d.l. 69/1989, per la quale dall'applicazione del coefficiente non doveva trarsi una notizia di reato.

In effetti, tale disposizione generò non poche perplessità perché si disse,

²⁵ Così Corte cost., 4 gennaio 2001, n. 7.

²⁶ Si veda Comm. Trib. Prov. Pisa, sez. III, 5 ottobre 1998, n. 199, in *Corr. trib.*, 1999, v. 6, p. 511 con nota di M. Ravaccia.

²⁷ Così Comm. Trib. Prov. Salerno, sez. X 24 aprile 2001, n. 67 in *I quattro codici della riforma tributaria*, BIG, cd-rom, Ipsa.

²⁸ Si vedano Comm. Trib. Prov. Roma, 22 aprile 1998 e Comm. Prov. Treviso 26 giugno 1997, citate da Comm. Trib. Prov. di Torino, sez. II, 31 maggio 2001, n. 32 in *I quattro codici*, cit.

delle due o alla base di tale precetto sta la convinzione che il coefficiente non dia risultati appaganti e convincenti, oppure si ritiene di derogare all'obbligo di rapporto, rispetto alle fattispecie di reato, che incombe, in generale, sui pubblici ufficiali e incaricati di pubblico servizio. Giustificazioni, a ben vedere, entrambe inaccettabili. Non la prima, perché non si vede come potrebbe ritenersi legittimo un tributo applicato in assenza della prova piena del fatto imponibile, non la seconda, perché non si vede per quali ragioni in tali ipotesi la ricerca dei fatti di reato dovrebbe essere meno penetrante.

4. – *I parametri*

Nel frattempo, l'art. 62-*bis* del d.l. n. 331 del 1993 preparava l'evoluzione ulteriore del sistema²⁹, naturalmente sulla medesima falsariga: quella cioè della valorizzazione, in sede di accertamento, di elementi, contabili ed extra-contabili, che caratterizzano nel loro complesso le attività economiche.

Tale disposizione prevedeva che il ministero, in collaborazione con le associazioni professionali e di categoria, elaborasse, entro il 31 dicembre 1995, in relazione ai vari settori economici, appositi *studi di settore* “al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'articolo 11 del decreto legge 2-3-1989, n. 69”.

Allo scopo, si dovevano identificare dei campioni significativi di contribuenti, appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo, sì da individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata, con particolare riferimento agli acquisti di beni e servizi, ai prezzi medi praticati, ai consumi di materie prime e sussidiarie, al capitale investito, all'impiego di attività lavorativa, ai beni strumentali impiegati, alla localizzazione dell'attività e ad altri elementi significativi in relazione all'attività esercitata.

Gli studi avrebbero dovuto essere approvati, come detto, con appositi decreti ministeriali, da pubblicarsi entro il 31 dicembre 1995, con validità dal periodo di imposta 1995.

In attesa della loro approvazione, l'art. 3, comma 179, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 disponeva l'abrogazione delle disposizioni concernenti l'accertamento sulla base dei coefficienti presuntivi, con decorrenza dal periodo d'imposta 1995, e contestualmente prorogava al 31 dicembre 1996 il termine per l'approvazione degli studi di settore.

²⁹ Ciò che rappresenta, a mio avviso, la dimostrazione più lampante del fatto che della “rigidità”, e della conseguente scarsa credibilità, si era accorto anche il legislatore.

Fino a tale data (poi ulteriormente rinviata al 31 dicembre 1998 dalla L. 13 dicembre 1996, n. 662) “*gli accertamenti di cui all’art. 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*” avrebbero potuto eseguirsi proprio con l’utilizzo dei “parametri”, i cui principi furono fissati al comma 184 del medesimo articolo: “*Il Ministero delle finanze (...) elabora parametri in base ai quali determinare i ricavi, i compensi e il volume d’affari fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. A tal fine sono identificati, in riferimento a settori omogenei di attività, campioni di contribuenti che hanno presentato dichiarazioni dalle quali si rilevano coerenti indici di natura economica e contabile; sulla base degli stessi sono determinati i parametri (...)*”.

Si tratta, nella sostanza e in estrema sintesi, di *moltiplicatori* determinati ad opera di apposito atto normativo secondario, da applicarsi a dati indicatori di natura contabile al fine di provare, in capo al contribuente accertato, l’esistenza di asimmetrie tra la sua redditività potenziale e redditi dallo stesso dichiarati.

Ai sensi dell’art. 3, comma 186, della menzionata legge 28 dicembre 1995, n. 549, i parametri “*sono approvati con decreti del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge*”.

Tale strumento può essere utilizzato nei confronti di tutti i soggetti in contabilità semplificata, e nei confronti di quelli che si trovino in contabilità ordinaria solo in caso di “*gravi contraddizioni o irregolarità*” nelle scritture contabili. Vi è anche un limite quantitativo massimo, invero esageratamente alto (10 miliardi di lire di ricavi o compensi dichiarati) circa il 2% del totale delle “*posizioni iva*” aperte.

4.1. – La procedura e la fase del contraddittorio

Particolare rilievo ha, anche in questo caso, la fase di contraddittorio con il contribuente³⁰, per il motivo evidente (e già segnalato) che attraverso questa l’amministrazione può meglio conoscere le caratteristiche concrete dell’attività esercitata: il comma 185 del menzionato art. 3 L. 549/95 prevede espressamente che l’accertamento in base ai parametri può essere oggetto di adesione del contribuente, previo contraddittorio con l’ufficio, richiamando l’allora vigente art. 2-*bis* del decreto legge n. 564 del 30 settembre 1994, convertito dalla L. n. 656 del 30 novembre 1994 (disposizione successivamente abrogata con l’entrata in vigore del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218).

L’ufficio notifica pertanto apposito invito al contribuente, anche tramite

³⁰ Come sottolineato ad es. dalla circolare 20-10-1999, n. 203/E/1999/ 179534.

raccomandata, in modo che già in tale sede questi possa far valere le ragioni che giustificano lo scostamento dai parametri.

A seguito della regolare notifica dell'invito e dei successivi sviluppi del contraddittorio, potrà aversi: una "archiviazione", ove, ad esempio, sia emersa l'insussistenza delle condizioni per procedere all'utilizzo dei parametri, o il contribuente abbia convinto l'ufficio della validità delle sue argomentazioni; un accertamento con adesione, ovvero l'emissione di un avviso di accertamento, in caso di mancata presentazione del contribuente al contraddittorio con l'ufficio, o di mancata adesione.

In quest'ultimo caso (ciò che, come vedremo, vale anche per gli studi di settore, ove è previsto un procedimento omologo), si ritiene che, qualora l'ufficio abbia ritenuto valide solo in parte le ragioni del contribuente, offrendo pertanto (solo) una riduzione del *quantum* accertato, non possa, in caso di mancata adesione, emettere un nuovo avviso per *l'intera* somma inizialmente determinata (in sede di "invito").

Oltre infatti ad essere una scelta scorretta, in quanto tale contrastante col principio di buona fede (sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente), essa sarebbe anche poco produttiva in vista del contenzioso: se infatti l'ufficio ha ritenuto, almeno in parte, credibile le ragioni del contribuente, non si vede perché la commissione non dovrebbe fare, almeno per la stessa parte, la medesima valutazione.

Conforta in questo senso, quantomeno sulle conseguenze di un tale, scorretto comportamento, una sentenza della Commissione provinciale di Verbania (non pubblicata), che lo ha sanzionato con la condanna alle spese.

Ulteriori considerazioni su questo strumento accertativo possono essere compiute, però anche alla luce delle prime elaborazioni giurisprudenziali in merito, dalle quali scaturiscono problematiche fors'anche inattese.

4.2. – Dubbi sulla legittimità del decreto presidenziale di approvazione dei parametri

Un primo problema riguarda la *natura* degli atti previsti dalla disposizione in esame.

Com'è noto, con l'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, si è provveduto a disciplinare la materia dei *regolamenti*, sì da superare molti dei problemi che derivavano dalla vigenza di una legge (la n. 100 del 1926) emanata prima dell'entrata in vigore della Costituzione, e della cui compatibilità con essa si dubitava sotto molteplici profili ³¹.

³¹ Cfr. E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2000, 356.

In tale ambito hanno visto la luce per la prima volta i regolamenti ministeriali, sino a quel momento non contemplati da alcuna disposizione. Dopo avere (al primo comma) conferito la potestà regolamentare al Governo, e aver individuato l'ambito all'interno del quale la stessa può essere esercitata, il comma terzo, della disposizione in esame stabilisce che *“con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere (...) I regolamenti ministeriali (...) debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione”*.

Ai sensi del successivo comma quarto, sia i regolamenti governativi che quelli ministeriali (e interministeriali) *“devono recare la denominazione di “regolamento”, sono adottati previo parere del Consiglio di Stato, sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei conti e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale”*.

Ora, la previsione di un percorso rigidamente formale garantisce sufficienti controlli su un atto che costituisce fonte del diritto (pur se di natura secondaria), e vale a identificare in modo univoco gli atti appartenenti a tale categoria, sì da sottrarli al controllo di legittimità della Corte costituzionale, e rimmetterli al sindacato dei giudici comuni³²: può, cioè, dirsi che il rispetto delle regole formali di cui al comma 4 dell'art. 17 della legge 400/88 consente di inserire con certezza un atto tra le fonti regolamentari.

Di contro, la mancanza dei predetti requisiti formali *non* degrada il regolamento ad atto amministrativo generale, ma semplicemente ne cagiona l'illegittimità³³. Nel momento, cioè, in cui si dà vita ad un atto che *non* è stato adottato con il rispetto delle summenzionate formalità, come ormai da tempo affermato in dottrina e giurisprudenza, delle due l'una o si è di fronte ad un atto di natura normativa secondaria, ossia ad un regolamento, *illegittimo*, ovvero si tratta di atto di altra natura, in particolare, di un atto amministrativo generale, che come tale può essere emanato anche prescindendo dai rigorosi vincoli formali previsti per i regolamenti.

Orbene, da tempo la giurisprudenza ha cercato di individuare, cosa non facile, i profili distintivi fra regolamento e atto amministrativo generale, riconducendoli essenzialmente a due:

³² Cfr. R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato di diritto civile e commerciale* diretto da Cicu e Messineo, vol. I, tomo 1, Milano 1998, 580.

³³ In tal senso vedansi G.U. RESCIGNO, *Il nome proprio degli atti normativi e la legge n. 400 del 1988*, in *Giur. cost.*, 1988, 1494; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Regolamenti delegati e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 1994, 1905.

– il regolamento costituisce espressione di una potestà *normativa* attribuita dal legislatore all'amministrazione, e disciplina in astratto dei rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, innovativa rispetto all'ordinamento giuridico vigente. Di contro, l'atto amministrativo generale è espressione di una semplice potestà *amministrativa*, e come tale è privo della possibilità di innovare l'ordinamento giuridico;

– il regolamento ha (pertanto) i caratteri della generalità e astrattezza, mentre l'atto amministrativo generale ha carattere di puntualità e concretezza nella cura di un interesse pubblico³⁴.

Ebbene, a mio avviso il D.P.C.M. 29 gennaio 1996, che determina i criteri in base ai quali gli uffici dell'amministrazione finanziaria debbono procedere all'accertamento nei confronti (in sostanza) di tutti i contribuenti in contabilità semplificata, ma anche (ove ricorrano determinate condizioni) di quelli in contabilità ordinaria, svolge una funzione di attuazione e di integrazione delle disposizioni legislative in materia di accertamento tributario, e ha quei caratteri di “*generalità ed astrattezza, intesi essenzialmente come ripetibilità nel tempo dell'applicazione delle norme e non determinabilità dei soggetti cui si riferiscono*”³⁵, normalmente indicati quali elementi distintivi dell'atto “sostanzialmente regolamentare”.

Nel contempo, però e fuori di ogni dubbio, il decreto (come il successivo d.P.C.M. 27 marzo 1997, che allo stesso ha apportato talune modifiche) non rispetta i rigorosi requisiti formali, di cui all'art. 17 della L. 400/88 e richiamati *supra*, non essendo stato mai richiesto (e quindi ricevuto) il parere del Consiglio di Stato.

Questo è un primo profilo, radicale, di illegittimità, che ha ottenuto consenso in giurisprudenza e dal cui accoglimento discende *naturaliter* l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato *esclusivamente* sulla sua applicazione³⁶.

³⁴ Per tale impostazione vedansi, Cass. SS.U., 28 novembre 1994, n. 10124, in *Corr. giur.*, 1995, 619; Corte dei conti, sez. contr., 24 marzo 1997, n. 52, in *Riv. Corte dei conti*, 1997, fasc. 2, 6 [mass.]; Cons. di Stato, ad. Gen., 23 dicembre 1993, n. 143, in *Cons. Stato*, 1994, I, 1440 [mass.]; Cons. Stato, ad. Gen., parere 21 novembre 1991, n. 141, in *Foro it.*, 1992, III, 98; Cons. Stato, ad. gen., 31 maggio 1990, n. 62, in *Cons. Stato*, 1992, I, 858 [mass.]; Cons. Stato, ad. Gen., 16 febbraio 1989, n. 7, *ibidem*, 1991, I, 1773 [mass.].

³⁵ Così sempre Cass. SS.UU. 28 novembre 1994, *cit.*.

³⁶ In tal senso si vedano, con ampie e convincenti motivazioni, le sentenze della Commissione tributaria provinciale di Torino, n. 26 del 26 giugno 2001, in *I quattro codici*, *cit.* e di quella di Firenze del 26 novembre 2001, in *GT*, 2002; n. 6, 549.

4.3. – Incoerenza interna dei parametri

Ulteriori questioni concernono la credibilità intrinseca, “astratta” dei parametri. E infatti, il comma 184 dell’art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nel demandare al Ministero delle finanze l’elaborazione dei parametri, non ha imposto all’amministrazione stessa di rendere pubblici i procedimenti in base ai quali i parametri stessi sono formati. A tale proposito, le uniche (a dir poco scarse) indicazioni provengono dalle “note tecniche” allegate ai decreti del Presidente del Consiglio 29 gennaio 1996 e 17 marzo 1997 nei quali gli stessi sono così sinteticamente descritti:

- identificazione di un campione di contribuenti “economicamente coerente”;
- identificazione di gruppi il più possibile omogenei di contribuenti all’interno di una attività economica;
- identificazione di una “funzione di ricavo o compenso” per ogni gruppo omogeneo di contribuenti;
- identificazione di una funzione che permetta di associare qualsiasi contribuente ad uno dei “gruppi omogenei”;
- calcolo di un fattore di adeguamento personalizzato.

Come risulta dalla lettura di tali provvedimenti, per ciascuna attività economica presa in considerazione possono essere stati elaborati più parametri, a seconda di quanti “gruppi omogenei” vadano a comporre la singola categoria. Ora, l’inserimento del contribuente nell’ambito del singolo sottoinsieme avviene secondo una funzione probabilistica *non esplicitata* nelle menzionate note tecniche.

In pratica, e per essere espliciti, il Ministero ha sì indicato i criteri statistici seguiti nell’elaborazione dei parametri, ma non ha reso esplicito, nella sua interezza, il procedimento in base al quale il reddito del singolo contribuente viene rideterminato, attraverso l’inserimento in un “gruppo omogeneo”.

A tale proposito, nella “nota tecnica e metodologica” n. 2, allegata al d.P.C.m. 29 gennaio 1996, si sostiene di avere proceduto alla “*definizione di una probabilità di appartenenza ad ognuno dei gruppi omogenei in base ai valori assunti dalle stesse variabili utilizzati nell’Analisi in Componenti Principali*”, mediante “*il ricorso ad una tecnica (l’Analisi discriminante) che consente di associare ogni contribuente ad uno dei gruppi omogenei individuati per la sua attività*”.

Il decreto, cioè, dice che è stata utilizzata una tecnica per assegnare il contribuente ad un “gruppo omogeneo”, ma non chiarisce in cosa la stessa consista.

Ora, con riferimento alla *motivazione* dell'accertamento (essa deve descrivere il ragionamento probatorio dell'ufficio, e solo la comprensione di *tutto l'iter* logico-deduttivo seguito permette al contribuente di apprestare efficaci difese contro la pretesa erariale) nel momento in cui un avviso fa riferimento alla determinazione sulla base dei parametri, è evidente come lo stesso è motivato *per relationem*, attraverso cioè il rinvio al percorso logico negli stessi cristallizzato, ossia ai criteri e ai procedimenti tecnici utilizzati per la loro costruzione. Appare allora evidente, affinché tale rinvio possa essere validamente operato, *“la necessità di una sufficiente informazione, accessibile alla generalità dei contribuenti circa i dati presi in considerazione, le regole ed i procedimenti tecnici seguiti per determinare il contenuto dei decreti ministeriali sui quali si fondano i singoli accertamenti. Né varrebbe obiettare che questi elementi riguardano l'eventuale illegittimità dei decreti stessi (...) come tali autonomamente impugnabili ovvero disapplicabili, non i singoli accertamenti; infatti la conoscenza del procedimento seguito (...) è necessaria al contribuente non solo ai fini dell'impugnazione o della richiesta di disapplicazione del decreto ministeriale, ove possibile, ma anche per argomentare, nel pur limitato ambito concesso dalla legge, l'eventuale “prova contraria” al risultato dell'accertamento”*³⁷.

Orbene, la totale assenza, nei decreti ministeriali in questione, di qualsiasi spiegazione in ordine al collegamento fra “parametri” e “gruppi omogenei” non consente di conoscere il percorso logico-deduttivo seguito dall'ufficio, e rende pertanto l'atto di accertamento suscettibile di contestazione sotto il profilo della motivazione.

4.4. – Segue

Non solo. Da un punto di vista generale, e con particolare riferimento all'*impostazione* seguita nella loro costruzione, è bene ricordare che:

– i valori delle variabili assunte a base della formazione dei parametri si basano *“sui dati contabili contenuti nelle dichiarazioni dei redditi (...) presentate a maggio 1992”*, ossia sono dati risalenti all'anno 1991 (come risulta esplicitamente dall'allegato 1 – nota tecnica e metodologica al più volte menzionato d.P.C.m. 29 gennaio 1996);

– non esiste alcun “correttivo” fondato sulla collocazione territoriale del soggetto accertato;

– i “beni strumentali”, che costituiscono la prima delle variabili utilizza-

³⁷ Così A. FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 477-478.

te per la determinazione presuntiva dei compensi per gli esercenti arti e professioni (cfr. art. 5 del d.P.C.m. 29 gennaio 1996) sono valutati al costo storico, senza tenere conto della loro obsolescenza;

Come messo in evidenza da tempo, inoltre, sussistono talune illogicità anche nei *risultati* dell'elaborazione. Infatti, soggetti che sostengono gli stessi costi si vedono attribuiti ricavi differenti, in considerazione del fatto che i ricavi dichiarati (ossia il *risultato* cui l'applicazione dei parametri mira) costituiscono *anche* una variabile della funzione matematica utilizzata: in pratica, trattasi di variabile "che genera se stessa"³⁸. E ancora. Sempre in ragione di tale "variabile anomala", anche aggiungendo al ricavo dichiarato, e giudicato non congruo, il maggior ricavo presunto dal *software* (strumento previsto dal comma 186 dell'art. 3 della l. 549/1995), il contribuente risulterà ancora, comunque, non congruo.

Tutto ciò pare contrastare con quanto stabilito dal comma 184 dell'art. 3 della legge n. 549 cit., e cioè che, attraverso i parametri, siano determinati ricavi, compensi e volume d'affari "*fondatamente* attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche ed alle condizioni dell'attività svolta", ossia (è da ritenersi) con la massima aderenza possibile al caso oggetto di accertamento.

Quanto, infine, alla loro qualificazione, diffusa è l'idea che si tratti, ancora una volta di una presunzione legale, seppure relativa. Peraltro, il più volte menzionato art. 3, comma 181 della legge n. 549 stabilisce che "*gli accertamenti di cui all'art. 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. 600/73 (...) possono essere effettuati (...) utilizzando i parametri*" e a sua volta la disposizione ivi menzionata dispone (per quanto qui interessa) che "*l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici purché queste siano gravi, precise e concordanti*", e quindi con evidenza ricorrendo a presunzioni *semplici*.

Sicché è sostenibile³⁹ che le risultanze degli studi di settore rappresentano delle presunzioni *semplici*, ossia elementi che debbono essere liberamente valutati dal giudice, da soli o unitamente ad altri al fine di ritenere fondata una pretesa impositiva.

Ove comunque non si convenga con tale inquadramento, e pertanto si ritenga che gli stessi rappresentino "*presunzioni legali relative*", in quanto elementi forniti *ex lege* dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui

³⁸ J. BLOCH-L SORGATO, *Difesa del contribuente dagli accertamenti fondati sui parametri*, in *Corr. trib.*, n. 30, 1999, 2253.

³⁹ Ed è stato sostenuto in giurisprudenza: in tal senso sono le sentenze della Commissione tributaria provinciale di Ravenna del 9 novembre 2000, n. 247, e della Commissione tributaria provinciale di Verbania n. 10 del 2001, non pubblicate.

all'art. 39 del D.P.R. n. 600 cit., è comunque possibile far valere tutti gli elementi che giustificano uno scostamento dalle situazioni di "normalità" che lo schema dei decreti ministeriali presuppone. Questo insegna la giurisprudenza per la quale occorre escludere una acritica applicazione dei parametri che prescindano dalla valutazione "della adattabilità e congruità con riferimento alla specifica situazione esaminata"⁴⁰ da esplicitarsi nella motivazione dell'avviso di accertamento⁴¹.

5. – *Gli studi di settore*

Gli studi di settore rappresentano l'estrema evoluzione del procedimento accertativo che si sta cercando di descrivere⁴². Essi trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta 1998, e pertanto la loro trattazione deve giocoforza prescindere da un riscontro giurisprudenziale, sempre particolarmente fruttuoso.

In ogni caso, sulla base dei dati a disposizione, può affermarsi che gli stessi presentano significativi elementi di novità rispetto agli analoghi strumenti sopra descritti, e questi balzano evidenti ove se ne passi, pur rapidamente, in rassegna la "struttura"⁴³.

5.1. – **Elaborazione e approvazione.**

L'art. 62-*bis* del menzionato d.l. n. 331 del 1993 descrive gli studi come

⁴⁰ Comm. trib. prov. Torino, sez. II, 31 maggio 2001, n. 32, in *I quattro codici della Riforma tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa; per il sistema introdotto dai parametri definito "empirico e scarsamente attendibile", id. sez. XIX, 19 giugno 2001, n. 46, in *I quattro codici della riforma tributaria BIG*, Cd-rom, IPSOA e, in ogni caso, meramente "orientativo", non esimendo "l'Ufficio da uno specifico riferimento alla peculiare situazione del contribuente, atteso che la redditività è chiaramente influenzata da molteplici fattori", cfr. Comm. Trib. Prov. Salerno, sez. III, 15 marzo 2001, n. 33, in *I quattro codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, IPSOA.

⁴¹ In questo senso, cfr. Comm. Trib. prov. Verbania, Sez. I, 7 marzo 2001, n. 10, in *I quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, IPSOA, la quale annulla l'avviso di accertamento "fondato esclusivamente sul calcolo matematico dei parametri", non contenente "nella propria motivazione gli elementi necessari a sorreggere le presunzioni in esso contenute, elementi che devono essere diversi dai predetti parametri, devono permettere una corretta individuazione della realtà reddituale del soggetto sottoposto a rettifica e devono valere a confermare il risultato delle presunzioni nello specifico caso concreto".

⁴² La materia è disciplinata dall'art. 62, sexies, terzo comma, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv., con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, N. 427. Le condizioni per l'operatività sono dettate dall'art 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146.

⁴³ Fornisce ampi chiarimenti sulle modalità dei controlli basati sugli studi di settore la circolare n. 29/E dell'11 aprile 2002 dell'Agenzia delle Entrate in *Fisco*, 2002, n. 17, p. 2482.

strumenti elaborati dall'amministrazione finanziaria, sentite le associazioni di categoria, secondo la seguente procedura:

- identificazione di campioni significativi di contribuenti, appartenenti al medesimo settore;
- controllo di tali campioni per individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata.

A loro volta, gli elementi caratterizzanti servono a individuare, per ogni settore, gruppi di contribuenti omogenei, ossia con caratteristiche analoghe (gruppi definiti *cluster*). Infine, per ogni *cluster*, vengono individuate le relazioni esistenti fra alcuni elementi caratterizzanti l'attività (e ritenuti particolarmente significativi), e l'andamento dei ricavi o compensi.

Tali relazioni esprimono la "funzione" di ricavo o compenso, che si traduce in una tabella, all'interno della quale sono indicativi, per ciascun *cluster*:

- gli elementi utilizzati per la determinazione di ricavi o compensi presunti (es.: valore dei beni strumentali, spese per i dipendenti, etc.);
- i coefficienti che si devono applicare a ciascuna di queste variabili, per cui la somma dei prodotti fra coefficienti e variabili esprime i ricavi o i compensi presunti.

È importante specificare che sulla funzione di ricavo/compenso va ad incidere (ciò che invece non accadeva, come detto, per i parametri) anche il luogo nel quale l'attività è svolta, nel senso che vi sono criteri grazie ai quali si tiene conto delle caratteristiche dell'area, a livello regionale, provinciale e comunale⁴⁴.

Una volta elaborati in tal modo, si apre la fase di "validazione": gli studi sono esaminati da un'apposita commissione, composta anche da soggetti provenienti dalle categorie economico-professionali coinvolte, che esprime un parere sulla sua idoneità a rappresentare la realtà economica che ne costituisce l'oggetto, eventualmente evidenziando la necessità di correttivi o di circostanze che potrebbero giustificare lo scostamento delle risultanze degli studi. All'elaborazione e alla validazione, segue l'approvazione dello studio, con decreto del ministro delle finanze, da pubblicare in Gazzetta ufficiale. Gli studi attualmente approvati sono 168, e per gli stessi è previsto un monitoraggio

⁴⁴ A tale proposito, anzi, mette conto segnalare (e salutare positivamente) l'introduzione degli "osservatori provinciali per gli studi di settore" (istituiti con decreto direttoriale 15 aprile 1999, e per i quali, però, solo di recente l'amministrazione ha fornito i necessari chiarimenti in ordine ai compiti e alle modalità del loro svolgimento, con circolare 15 novembre 2001, n. 96), che hanno proprio il fine di rilevare le peculiarità che, in un medesimo ambito territoriale, riguardano determinate aree geografiche o economiche; e in genere di rilevare tutte le informazioni utili per rendere più aderente alle realtà cui si riferiscono gli studi stessi.

continuo attraverso un'apposita Commissione, che raccoglie le indicazioni provenienti dagli osservatori provinciali.

5.2. – Ambito di applicazione

L'accertamento in base agli studi di settore può riguardare solo contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi, in regime di contabilità semplificata, ovvero quelli in contabilità ordinaria per effetto di opzione, e tutti gli esercenti arti e professioni se l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare. Inoltre, per i contribuenti in contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, ne è possibile l'utilizzo, a prescindere dal menzionato requisito temporale, se dal verbale di ispezione della contabilità risulta che questa è inattendibile o perché contraddittoria intrinsecamente o perché irregolare o perché sussiste contrasto con i dati stabiliti nel D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570.

Sono esclusi da tale normativa i contribuenti con ricavi o compensi superiori a 10 miliardi di lire e vi sono di contro, talune cause specifiche di esclusione, periodo inferiore ai 12 mesi, periodo "non normale"⁴⁵, contribuenti in regimi forfetari, etc..

Ricordo che in questa prima fase d'avvio i controlli riguardano le attività alle quali sono applicabili i primi 45 studi di settore approvati con decorrenza 1998. Quindi, l'attività di controllo prevede, per ora, il coinvolgimento del solo reddito di impresa perché, per il 1998, non era stata ancora approvata nessuna metodologia riguardante il lavoro autonomo.

5.3. – Fase istruttoria

Gli studi ora sommariamente descritti possono essere utilizzati dagli uffici per rettificare i ricavi o compensi dichiarati dal contribuente nella misura risultante dagli studi stessi, e sulla stessa base può rettificarsi la dichiarazione iva, utilizzando un particolare meccanismo di calcolo previsto dall'art. 10, comma quinto, della legge 8 maggio 1998, n. 146. Anche in questo caso si è data particolare importanza, come di seguito si vedrà, al contraddittorio con il contribuente, in base alle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione.

⁴⁵ Come l'inizio o la cessazione dell'attività nel periodo accertato, o altre anomalie, come quelle segnalate nella circolare 21 maggio 1999, n. 110/E: liquidazione ordinaria, ovvero liquidazione coatta amministrativa o fallimentare, interruzione dell'attività per ristrutturazione dei locali, etc.

La selezione dei contribuenti da controllare è stata effettuata a livello centrale e le posizioni da controllare sono state comunicate agli Uffici delle Entrate territorialmente competenti mediante un elenco riepilogativo e i relativi inviti al contraddittorio. Da tali elenchi sono stati esclusi i soggetti nei confronti dei quali risultano al sistema informativo dell'Anagrafe tributaria processi verbali di verifica parziale o generale, segnalazioni derivanti da verifica a soggetti terzi, controlli ordinari ai fini delle imposte dirette e dell'Iva già notificati, nonché procedimenti di adesione già attivati con l'invio dell'invito al contraddittorio.

In relazione a ciascuna posizione soggettiva segnalata, gli uffici dovranno comunque considerare gli elementi trasmessi al sistema informativo dal mese di novembre 2001 ovvero successivamente alla fase dell'elaborazione centralizzata per la selezione delle posizioni, nonché verificare l'esistenza di altri elementi fiscalmente rilevanti, non conosciuti al sistema, la cui proficuità è maggiore ai fini dell'attività di accertamento per lo stesso periodo d'imposta 1998.

A tale proposito l'Agenzia raccomanda agli uffici di considerare soltanto gli elementi "di concreta e certa rilevanza" tenendo presente che non possono di norma assumere rilievo elementi di carattere essenzialmente indiziario e, quindi, non suscettibili di immediata valutazione in termini di maggiori imponibili o di maggiori imposte da recuperare.

In presenza di ulteriori elementi dovrà pertanto, essere effettuato un esame comparativo della rilevanza fiscale degli stessi rispetto a quelli forniti dagli studi di settore.

Al termine dell'attività istruttoria gli uffici, utilizzando il *software* GE.RI.CO. nella versione specifica predisposta per l'accertamento, devono procedere alla stampa di un prospetto analitico contenente i dati presi a base per il calcolo dei ricavi presunti e dell'IVA dovuta, da allegare a ciascun invito al contraddittorio da notificare, già predisposti al livello centrale.

Qualora si renda necessario, i dati descritti in detti prospetti possono essere modificati.

Nel caso in cui lo scostamento tra ricavi dichiarati e presunti superi i 50 milioni di lire, gli uffici devono effettuare una preistruttoria analizzando i dati contabili risultanti dal quadro RG del modello Unico 99 al fine di riscontrare eventuali errori materiali, commessi dai contribuenti in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi o verificatisi nella fase di trasmissione telematica o di acquisizione dei dati della stessa.

Pertanto, prima della notifica dell'invito al contraddittorio, deve essere richiesta al contribuente la copia del "modello Unico".

Qualora invece, anche successivamente al predetto riscontro, vengano confermate le risultanze delle elaborazioni centralizzate perché fondate su dati corretti, gli uffici dovranno stampare gli inviti al contraddittorio.

5.4. – Contraddittorio

La notifica degli inviti ai contribuenti può essere eseguita sia a norma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, sia tramite servizio postale mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento⁴⁶.

La Direzione centrale dell'accertamento sottolinea l'importanza del contraddittorio che consente, attraverso un dialogo costruttivo con il contribuente, di considerare in modo oggettivo e trasparente la fondatezza della pretesa tributaria, soprattutto in relazione alla eventualità che gli studi di settore, metodologia presuntiva di accertamento, non abbiano colto le peculiarità dell'attività concretamente svolta dai soggetti sottoposti al controllo.

Durante tale fase, il contribuente – che può anche farsi rappresentare da un procuratore munito di delega speciale nelle forme previste dall'art. 63 del D.P.R. n. 600 – ha, infatti, la possibilità di documentare le particolari situazioni oggettive e soggettive che abbiano caratterizzato la gestione dell'attività in modo da giustificare gli scostamenti dalle risultanze degli studi, dimostrando la sussistenza di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi o le particolari modalità di svolgimento dell'attività, anomale rispetto al modello di “esercizio normale” su cui si basa lo studio. Nei casi di discordanza tra i dati esposti nell'invito e nel prospetto ad esso allegato e quelli contenuti nella dichiarazione in possesso del contribuente nonché di eventuali errori nell'indicazione dei dati contabili ed extracontabili del Modello Unico 99, gli uffici devono rideterminare i maggiori imponibili accertabili.

Qualora, invece, dallo svolgimento del contraddittorio con il contribuente, emerga l'insussistenza delle condizioni per procedere all'accertamento sulla base degli studi di settore l'ufficio dovrà procedere all'archiviazione⁴⁷.

5.5. – La formazione degli studi di settore

Gli *studi di settore* rappresentano un notevole sforzo per il recupero di efficienza e produttività dell'attività di accertamento tributario. Essi, a grandi linee, rappresentano (o dovrebbero rappresentare) una ricognizione sistematica e analitica dell'andamento dei diversi settori di attività economiche, con la individuazione, per ciascuno di essi, dei fattori indicativi di ricchezza imponibile. Come ben si comprende, si tratta di ulteriore passo nella direzione già percorsa con gli istituti già analizzati: quello di facilitare l'ac-

⁴⁶ Ai sensi dell'art. 14 della L. 20 novembre 1982, n. 890, come modificato dall'art. 20 della L. 8 maggio 1998, n. 146.

⁴⁷ Per un'attenta analisi delle cause di esclusione e di inapplicabilità si veda D. D'AGOSTINO, *Controlli sugli studi di settore*, in *Il fisco*, 2002, n. 24, p. 3849 sg.

certamento del reddito del singolo contribuente calcolandolo come variabile dipendente dai fattori produttivi (o dagli indicatori diversi) accertati come riconosciuti nei suoi confronti. Salvo quel che si dirà circa il problema dell'alternativa con la tassazione di *redditi normali*, è facile riconoscere che, in tali situazioni, come in quelle fin qui descritte, può sussistere un meccanismo di tipo presuntivo. Il fatto ignoto – e di affermato disagevole accertamento diretto – del reddito (meglio, dei ricavi e compensi che concorrono a formare il reddito) viene provato risalendo induttivamente dal fatto noto, accertato per lo più direttamente, rappresentato dai fattori o indici predetti.

La relativa disciplina si trova negli art. 62-*bis* e seguenti del citato d.l. 331/1993 e nell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146. Tali norme corrispondono all'impegno di razionalizzare e rendere efficaci elaborazioni che, a livello più o meno empirico, erano ben note agli uffici accertatori anche nel periodo precedente.⁴⁸

Al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata definizione dei coefficienti presuntivi di cui all'art. 11 d.l. 69/1989, è stata prevista l'identificazione di campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori, da sottoporre a controllo, allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Il meccanismo di elaborazione degli studi ha visto, in un primo tempo, una fase di tracciamento dei settori e, successivamente, l'invio di una serie di questionari ai contribuenti⁴⁹; sulla base delle risposte si è proceduto alla prima elaborazione degli studi medesimi, rinviando a un momento successivo la verifica sul campo della effettiva condizione economica dei contribuenti considerati (e il raffinamento degli studi).

Si è correttamente osservato che, in questa fase, non si è data piena attuazione al disposto dell'art. 62-*bis* del d.l. 331/1993, che prevedeva il *controllo diretto* come fondamento per l'elaborazione degli studi e che ciò, più che sul piano formale, rileva su quello sostanziale, avendo, almeno inizial-

⁴⁸ Studi di settore – ancorché non “istituzionalizzati” da previsioni legislative e regolamentari – erano ampiamente utilizzati in passato nell'attività amministrativa – ma, prevalentemente, destinati a franare nella verifica giudiziale, anche in considerazione del carattere non sistematico delle relative elaborazioni. Si vedano ad esempio: G.L. MASNATA, *Gli studi di settore al vaglio della giurisprudenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1992, 11, 1114 ss.; LANTERI, *L'accertamento dei redditi in base alle scritture contabili (1985-1990)* (Rassegna di giurisprudenza), in *Diritto e pratica tributaria*, 1992, 11, 405 ss.; PICCARDO, *L'accertamento dei redditi in base alle scritture contabili (1993-1997)* (Rassegna di giurisprudenza), in *Diritto e pratica tributaria*, 1997, II, 1399 ss.

⁴⁹ In attuazione del d.m 26 aprile 1995.

mente, “snaturato” lo strumento in esame, rimettendo la persuasività di esso alla trasparenza adottata dai contribuenti – campione nelle risposte.⁵⁰

Sono state utilizzate tecniche statistiche allo scopo di definire, per ogni singola attività economica gruppi omogenei (*cluster*) di imprese o di esercenti arti e professioni, in base a caratteristiche strutturali comuni. Ciascuna impresa o ciascun professionista può e deve, quindi, essere assegnato al gruppo omogeneo di appartenenza. Per ciascun gruppo omogeneo è prevista una funzione matematica, che descrive l’andamento dei ricavi o dei compensi in relazione alle specifiche variabili contabili e strutturali dell’azienda o dell’attività professionale. È stata, inoltre, riconosciuta una variabilità in relazione alle condizioni del territorio in cui opera il contribuente.

5.6. – La natura degli studi di settore

Già si è detto che, strutturalmente, è agevole riconoscere un meccanismo induttivo (a meno di non voler ritenere la presenza di forme di tassazione del reddito normale). Il problema è: *quale tipo di presunzione?* Le disposizioni citate, non diversamente da quelle relative ai coefficienti presuntivi, non sono di aiuto a risolvere la questione, almeno non in termini espliciti e assolutamente univoci. Alcuni dati paiono, però, abbastanza significativi. Innanzitutto, il comma 3, dell’art. 62-*sezies* d.l. 331/1993 stabilisce che tali studi sono un fondamento per l’accertamento in base al primo comma, lett. d) dell’art. 39 D.P.R. 600/1973.⁵¹ Nessun dubbio che, nell’accertamento richiamato, non si ritrovino presunzioni legali ma semmai presunzioni semplici. È ben vero che tale norma, alla lettera d), prevede anche il riferimento a dati direttamente rilevati, ma la simmetria stabilita dal legislatore pare evidentemente concernere le presunzioni indicate nella disposizione e non “*L’ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all’art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla*

⁵⁰ FAZZINI, *L’accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 347 nota 102 e F. GALLO, *Ancora sulla questione reddito normale – reddito effettivo. La funzione degli studi di settore*, in *Giur. imposte*, 2000, V, 481. Sempre nella direzione della collaborazione Fisco contribuente è stata poi prevista la creazione di Osservatori Provinciali sugli studi, cui partecipano rappresentanti delle categorie interessate.

⁵¹ Osserva F. GALLO, *Ancora sulla questione reddito normale – reddito effettivo: la funzione degli studi di settore* in *Giur. imposte*, 2000, V, 481 ss., in particolare 487, che il riferimento alla lettera d) potrebbe apparire non del tutto corretto, siccome tale lettera è abitualmente interpretata come riferita alla rettifica di singole poste contabili, mentre gli studi di settore si riferiscono a ricavi nella loro globalità. Si osserva, tuttavia che i ricavi – pur nella loro globalità – sono attività non dichiarate che concorrono a determinare il reddito. In altre parole, il ricorso al comma 2 dell’art. 39 non pare necessario.

scorta delle fatture e degli atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolte dall'Ufficio nei modi previsti dall'art. 32".⁵² In secondo luogo, lo stesso testo dell'art. 62-*sexies* affianca il rilievo degli studi a una espressione, come fonte alternativa dell'accertamento (*caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività*) assolutamente generica e corrispondente, pacificamente, a presunzioni semplici.

Per quanto nessuno dei due dati sia assolutamente decisivo, entrambi si armonizzano nettamente con la configurazione degli studi di settore come fonte di presunzioni semplici. Tale configurazione è inoltre quella più congrua, per le medesime ragioni già viste a proposito dei coefficienti presuntivi, alla struttura dei dati utilizzati negli studi. Essi sono solo alcuni di quelli che possono coadiuvare la "fotografia" della proteiforme apparenza delle attività economiche. Sostanzialmente simili (e, come in quel caso, non decisive) sono le considerazioni da svolgere intorno al possibile contrasto con la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., e quella relativa alle norme processuali: una base legislativa esiste e, probabilmente, non sarebbe netta ed evidente la notazione della clausola di riserva. Più attenta deve essere l'analisi sotto altri profili perché la configurazione come presunzione legale potrebbe portare ad una possibile violazione degli art. 3, 24 e 111 Cost.⁵³ in rapporto all'art. 53 Cost.

Si è già ricordato che, nella fase di attuazione, non si è rispettato appieno il disposto dell'art. 62 bis del d.l. del 1993 che prevedeva il controllo diretto come fondamento per l'elaborazione degli studi medesimi.

Invece, si è provveduto mediante l'invio di una serie di questionari ai contribuenti e, sulla base delle risposte, si è preceduto alla prima elaborazione degli studi medesimi.

Ciò, almeno inizialmente, ha inciso sullo strumento in esame perché, snaturandolo, ha rimesso la sua persuasività alla trasparenza praticata dei contribuenti-campione.

Ebbene, l'aver fondato gli studi di settore su un dato soggettivo, la correttezza delle risposte, piuttosto che oggettivo, il controllo diretto, e cioè la verifica sul campo, incide, non può non incidere anche sulla preferibilità dell'alternativa tra presunzione legale (seppure relativa) o presunzione semplice.

In proposito, e cioè con riguardo alle presunzioni fiscali, la Corte Costi-

⁵² Particolarmente avventato sarebbe, infatti, equiparare i dati emergenti dagli studi a quelli della contabilità o a dati e notizie raccolti in base all'art. 32.

⁵³ Il riferimento all'art. 111 si giustifica come richiamo alla ragionevole parità delle armi, che, come sopra sottolineato, a proposito delle presunzioni legali, certamente sarebbe violata se si ammettessero presunzioni non fondate sulla probabilità.

tuzionale ha asserito che “esse non sono di per sé illegittime ma devono fondarsi su indici concretamente rivelatori di ricchezza ovvero su fatti reali quindi anche difficilmente accertabili affinché l'imposizione non abbia una base fittizia”⁵⁴.

Allo stato, gli studi di settore sono stati elaborati, come sopra si diceva, esclusivamente sulla base dei dati ricevuti dagli uffici in risposta ai questionari inviati ai contribuenti e non sul campo. Orbene, essendo fermo l'insegnamento della Corte Costituzionale secondo il quale, in tema di presunzioni legali, il fondamento probabilistico della presunzione andrebbe agganciato a presupposti di tipo *concreto e obiettivo*, è dubbio che tale possa dirsi quello, eminentemente soggettivo, invece, del contenuto delle “risposte” dei contribuenti. E la possibile obiezione che, viste le naturali “ritrosie” dei contribuenti, tali dati potrebbero comunque ragionevolmente rappresentare la misurazione di un *minimo attendibile* per la capacità contributiva, non coglierebbe nel segno. Il valore di ragionevolezza e concludenza degli strumenti di accertamento della capacità contributiva (previsto dalle norme costituzionali per l'attuazione dell'art. 53 Cost.) non vale, infatti, solo e unilateralmente come garanzia del contribuente contro gli abusi del pubblico potere ma anche, in misura esattamente simmetrica, come garanzia dell'interesse pubblico contro l'inadempimento del dovere di solidarietà. Detto in altri termini, non sembra di potersi escludere, almeno a priori, che la configurazione come presunzione legale degli studi di settore, così come attuati in questa fase dichiaratamente transitoria, potrebbe violare gli art. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza del criterio assunto come base di calcolo, quanto meno dal lato dell'interesse pubblico.

Ma v'è di più. In particolare quando fu denunciata la legittimità costituzionale della norma che, agli effetti dell'imposta di successione, prevedeva, per presunzione legale, l'esistenza, nell'asse, di denaro, gioielli e mobilia, la Corte la riconobbe legittima ma scrisse: “La disposizione impugnata è fondata sulla comune esperienza e risponde ai principi di logica tanto rilevanti da legittimare la certezza giuridica dell'esistenza dei beni e inoltre, data la natura di essi facilmente occultabili, sfuggenti a qualsiasi accertamento fiscale e di valore difficilmente valutabile, sussisteva per il legislatore la necessità di rendere precisa la pretesa tributaria, sollecita la riscossione del tributo e vano ogni tentativo di evasione”⁵⁵.

⁵⁴ Così Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42 e ancora Corte Cost. 28 luglio 1976, n. 200 e 23 luglio 1987, n. 283 per le quali “le presunzioni, per potere essere compatibili con l'art. 53 Cost., debbono essere confortate da elementi concreti che le giustificano razionalmente”.

⁵⁵ Così Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 109.

In sintesi secondo la Corte Costituzionale, la stessa esistenza di una presunzione legale, proprio perché essa inverte l'onere della prova, deve porsi come assolutamente necessaria, come l'unica via percorribile per evitare l'evasione.

Orbene questo non può dirsi di certo per gli studi di settore che si pongono come uno dei tanti strumenti per accertare la base imponibile.

Ne consegue che dovendo, alle norme, essere attribuito il significato compatibile con la Costituzione, va preferita la conclusione per cui non di presunzione legale (relativa) si tratta nella specie, ma di presunzione semplice.

Se quanto precede è corretto, negli studi di settore è da riconoscere la falsariga di presunzioni semplici⁵⁶, da armonizzare con tutti gli altri elementi a disposizione per la ricostruzione della situazione economica del contribuente.⁵⁷ Tale configurazione, così come nel caso dei coefficienti presuntivi, appare preferibile, sul piano della coerenza sistematica e del dato letterale. Giova comunque, ribadire che la diversa soluzione (presunzioni legali) per quanto avversata, crea tanto minori problemi quanto più gli studi siano effettivamente redatti e aggiornati in modo da corrispondere a canoni di probabilità, sia dato il più ampio spazio alla facoltà di prova contraria e, snodo sempre difficoltoso ma assolutamente cardinale, gli uffici manifestino la più piena disponibilità a ricercare e valorizzare, anche attraverso una presunzione semplice, tale da vincere la presunzione inerente gli studi di settore, gli elementi offerti dal contribuente.⁵⁸ A queste condizioni, in effetti, la differenza tra la configurazione degli studi (così come i coefficienti o il redditometro) come presun-

⁵⁶ Il Ministero delle finanze opina, invece, per la sussistenza di una presunzione legale con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (così la circ. 21/5/1999 c. 110/E e 5/7/1999 c. 148E).

⁵⁷ Insistono sul profilo della ristrettezza dei mezzi probatori riconosciuti al contribuente, L. MALAGÙ, *Si possono demolire le mura di Gerico? (Presunzioni legali e studi di settore)*, in *Boll. Trib.*, 1999, 856 e 860 e ss. ove si accenna alla *diabolica probatio* che, incomberebbe al contribuente e P. RUSSO, *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali* (Relazione al convegno di studi organizzato dall'Università di Salerno sul tema: "Il nuovo accertamento tributario fra teoria e processo"; Salerno, 20-21 maggio 1994), in *Riv. Dir. trib.*, 1995, 1, 17. Per la natura di presunzioni semplici è anche FAZZINI, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 309 ss..

⁵⁸ La Guida interattiva appena citata (punto II) afferma, significativamente, che "Gli uffici finanziari dovranno comunque adeguare il risultato degli studi alla concreta e particolare situazione dell'impresa o dell'attività professionale, anche a prescindere da eventuali osservazioni formulate dal contribuente. In ogni caso, le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno attentamente valutate e l'ufficio dovrà motivare sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse".

zione semplice o legale, si fa sottile ma, di certo, non irrilevante⁵⁹. Nel caso di presunzione semplice, innanzitutto l'ufficio deve, *volta per volta*, convincersi e convincere (ergo elaborare e motivare) circa la plausibilità del risultato dello studio. Detto in altri termini, il vizio dell'accertamento concernente una motivazione stereotipa è molto più netto nel caso di configurazione dello studio come presunzione semplice.⁶⁰ In secondo luogo, permanendo sull'ufficio l'onere della prova si potrà censurare il fatto che questo non abbia calato lo studio nella realtà concreta della situazione del singolo contribuente (vuoi perché non abbia valorizzato i dati raccolti vuoi, è da ritenere, per non averli, a monte, acquisiti secondo i canoni di una ulteriore, diligente e ragionevole istruttoria *standard*).⁶¹ In terzo luogo, spostandosi alla sede giudiziale, ben diversa è la portata di una presunzione legale (che vincola il giudice, senza lasciare alcuno spazio al suo libero convincimento) rispetto a quella della presunzione semplice. Se di questa ultima si tratta, il collegio giudicante deve convincersi volta per volta della bontà della inferenza operata.

E ciò può avere un effetto nettissimo, sulla facoltà di disporre la prova in base all'art. 7, comma 1 D.lgs. 546/1992, da immaginarsi ben più ampio nel caso di configurazione dello studio come presunzione semplice. Si noti, inoltre (e si tratta di approfondimento sottile), che la disfunzione appare ancor più netta a livello giudiziale, anche per il fatto che l'organo giudicante non si trova, rispetto alla fonte dello studio, in quella posizione di sostanziale subordinazione in cui si trova l'ufficio. Detto in altri termini, è plausibile ritenere che, indipendentemente dalla natura che si voglia dare ai decreti che prevedono e approvano gli studi,⁶² gli uffici abbiano comunque rispetto agli stessi un at-

⁵⁹ La principale differenza tra le due impostazioni di cui al testo concerne gli oneri dell'ufficio. Configurare i coefficienti come presunzioni semplici impone oneri di motivazione più penetranti (*il mero richiamo alla previsione del coefficiente non apparendo sufficiente*) e, verosimilmente e a monte, oneri più significativi sotto il profilo della ricerca degli elementi di prova. In tema si veda Comm. trib. prov. Siracusa, sez. III, 7 luglio 2000, n. 133, in *Fisco*, 2000, 12584, secondo la quale “è nullo l'accertamento dell'ufficio che si è limitato ad applicare in modo acritico i coefficienti presuntivi di reddito senza operare un minimo riscontro di tipo contabile e/o documentale e senza tenere conto dell'effettiva situazione personale del contribuente nonché della realtà in cui lo stesso operava (nel caso di specie la circostanza esistente – idonea ad escludere l'applicazione automatica dei coefficienti presuntivi – consisteva nello stato di calamità verificatosi nella Sicilia orientale colpita dal sisma del 1990)”.

⁶⁰ Ancorché, entro certi limiti, il riferimento allo studio possa ammettersi anche per *relationem*.

⁶¹ I cui contenuti non si prestano ad essere predeterminati in generale, ma non sembra si possano legittimamente limitare all'applicazione dello studio, altrimenti sostituendosi all'attività accertativa la funzione matematica notarile di applicazione del modello virtuale dello studio di settore.

⁶² Evitando quindi le secche della questione se si tratti di regolamenti, atti amministrativi generali, ecc.

teggimento più “passivo” che non l’organo giudicante. Ciò fa apprezzare particolarmente la differenza rispetto alla congruazione come presunzioni semplici, ove il giudice è vincolato solo dalla plausibilità logica dello studio.

In ultimo, non può non lasciare perplesso, in punto di logica, la esclusione dello studio di settore come fonte di *notitia criminis*. Come si rilevava sopra, o lo strumento è affidabile (e allora non si vede perché, se serve all’accertamento tributario, esso non possa valere come fonte per un rapporto all’autorità giudiziaria – si noti, rapporto, non automatica condanna!), ovvero è inaffidabile e allora non può servire neppure all’accertamento tributario.

Forse proprio questa statuizione è la spia che lo studio di settore non è fondato su dato certo e quindi è una ulteriore conferma che non si tratta di una presunzione legale.

6. – Conclusioni

Si impongono due ordini di considerazioni.

La prima concerne l’evoluzione dei sistemi di accertamento nei trenta anni decorsi dalla riforma tributaria.⁶³ Essi hanno avuto un andamento sostanzialmente “pendolare”, partendo dal massimo di rilevanza data alla attività accertativa sul campo, nella previsione originaria del D.P.R. 600/1973, arrivando al massimo di rilevanza di strumenti a tavolino con la c.d. *minimum tax* e iniziando un successivo, faticoso cammino a ritroso, fino agli studi di settore. Dove esattamente si collochi, con essi, il baricentro della attività accertativa dipenderà più dalla pratica attuazione che dal complesso normativo. Come si è visto, esso lascia (anzi, imporrebbe) ampi margini per l’attività sul campo della Amministrazione.

La seconda osservazione attiene al rapporto delle metodologie esaminate con la tassazione del reddito *normale*. Come si è già avuto modo di osservare il reddito (o la ricchezza) presunto e il reddito normale o medio sono due istituti concettualmente distinguibili con facilità. Nel primo si fa riferimento al criterio di accertamento *del reddito effettivo*, il secondo è invece un diverso concetto di reddito (o ricchezza, quella potenziale, media della cosa o attività produttiva). La prima è una nozione procedimentale, la seconda sostanziale.

Se è pacifico che nessuna norma⁶⁴ ha finora espressamente esteso al di là

⁶³ Si vedano le ampie riflessioni in materia di C. GARBARINO, *Studi di settore, concordato e nuove tipologie di accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. trib.*, 1997, I, 87 ss.

⁶⁴ Tale non pare il comma 4 dell’art. 10 l. 146/1998, che, è vera; si riferisce a “esercizio normale” dell’attività presupposto effettivo della tassazione dei redditi medio ordinario), ma, se-

dell'ambito del reddito fondiario il criterio della tassazione del reddito normale, è diffusamente avvertito il pericolo insito in sistemi di accertamento standardizzato quali quelli studiati. Pericolo non tanto per la legittimità di un siffatto metodo di individuazione della capacità contributiva (leggittimità riconosciuta dalla Corte Costituzionale 18 marzo 1965, n. 16) ma per il fatto che si costruisca un sistema rigido come quello immanente al sistema catastale, senza che, alla base, vi sia un adeguato accertamento della multiformità della produttività delle attività economiche, ammesso che questo sia possibile per realtà fluttuanti come quelle imprenditoriali e professionali e, sotto questo aspetto, alquanto diverse da quelle agricole.

condo quanto si è visto, nel quadro di un sistema che dichiaratamente punta alla ricostruzione, sia pure presuntiva, del reddito effettivo, anche attraverso ampio riconoscimento di possibilità di prova contraria da parte del contribuente.

RENDITA CATASTALE DI FABBRICATI

1. Il decreto del Ministero delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701, contiene il regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di accertamento degli archivi catastali.

L'art. 1, primo comma, statuisce che, con provvedimento del direttore generale del dipartimento dei territorio, doveva essere fissata la data a partire dalla quale le dichiarazioni per l'accertamento delle unità immobiliari urbane di una costruzione e le dichiarazioni di variazione dello stato dei beni dovevano essere redatte conformemente ai modelli riportati nell'allegato A.

Per il secondo comma dello stesso art. 1 le dichiarazioni devono contenere dati e notizie tali da *consentire l'iscrizione in catasto con attualizzazione di rendita catastale senza visita di sopralluogo*. Il dichiarante, soggiunge la norma, propone anche l'attribuzione della categoria, classe e la relativa rendita catastale per le unità a destinazione ordinaria e l'attribuzione della categoria e della rendita per le unità a destinazione speciale o particolare.

Insomma si dava, così, l'avvio della c.d. procedura *Docfa* per la quale lo stesso proprietario poteva proporre l'attribuzione della rendita catastale.

Il 3° comma dello stesso art. 1 del d.m. del 1994 soggiunge che *“tale rendita rimane negli atti catastali come rendita proposta fino a quando l'ufficio non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma primo, alla determinazione della rendita catastale definitiva”*¹ (per il primo biennio di applicazione delle suddette disposizioni il predetto termine è fissato in ventiquattro mesi a partire dalla data fissata dal primo decreto indicato al comma primo”).

2. Ciò detto occorre verificare quale è la valenza prima della “rendita proposta” e poi della “rendita catastale definitiva” ai fini, ad esempio, dell'imposta comunale sugli immobili (ci si riferisce all'ICI perché a questo tributo ci si richiama di continuo nella traccia disegnata dagli organizzatori per il mio intervento).

Al riguardo si ricorda una volta per tutte che, ai sensi dell'art. 5 del d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, “base imponibile dell'ICI è il valore degli immobili di cui al comma 2 dell'art. 1” e “per i fabbricati iscritti in catasto il valo-

¹ Nel senso che il termine di un anno non è posto a pena di decadenza si vedano diffusamente, Comm. trib. prov. Brescia 6 giugno 2002 in *Il fisco*, 2002, n. 34, p. 12886 e Comm. trib. prov. Roma, 10 gennaio 2002, n. 544, in *La fin. loc.*, 2002, n. 6, p. 783.

re è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle *rendite risultanti in catasto*, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati", ecc. ecc. (così statuisce il 2° comma dell'art. 5).

Ebbene anche la "rendita proposta" rimane agli atti catastali (così statuisce il 3° comma dell'art. 1 del decreto del 1994) e quindi essa costituisce l'ammontare della rendita cui parametrare il tributo preso in esame, e cioè l'ICI, ben si intende fino a quando non è sostituita.

3. Il 3° comma dello stesso art. 1 del d.m. del 1994 soggiunge, infatti, che la rendita proposta rimane agli atti catastali fino a quando l'ufficio non provvede... alla determinazione della rendita catastale definitiva.

Con riguardo a quest'ultimo atto si è ritenuto che, nell'ambito del provvedimento c.d. Docfa, è legittimo il provvedimento dell'ufficio del territorio di determinazione delle rendite catastali per l'immobile (nella fattispecie un fabbricato di natura strumentale) qualora nella sua motivazione siano indicati, anche succintamente, gli elementi sui quali la stima diretta è caduta e risulti individuato il bene nella sua tipologia e fisica consistenza e nella valutazione compiuta dall'ufficio consentendo, quindi, al contribuente l'esercizio del diritto di difesa².

4. Ebbene ove la rendita "proposta" dal contribuente sia sostituita da quella determinata dall'ufficio deve procedersi a una analisi attenta proprio perché articolata. Al riguardo bisogna distinguere, innanzi tutto, tra gli atti adottati prima e dopo il 31 dicembre 1999; e con riguardo ai primi occorre ulteriormente distinguere e precisare: il tutto ai sensi dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

4.1. E invero per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita "adottati entro il 31 dicembre 1999 *ma non ancora recepiti* in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali, i soggetti attivi di imposta provvedono, entro i termini di prescrizione o di decadenza previsti dalle norme per i singoli tributi, alla liquidazione o all'accertamento dell'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita" (così l'art. 74, cit., 3° comma). Soggiunge la stessa norma che i relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della rendita con la ovvia conseguenza che nell'eventuale ricorso per l'impugnazione dell'atto andranno dedotte le doglianze specifiche attinenti al tributo ma anche quelle relative ai criteri e alla quantificazione della rendita. Come pure è ovvio che riferendosi il terzo comma anche ai tributi locali la sua disciplina si applica anche all'ICI.

² Così Comm. trib. prov. Roma, 10 gennaio 2002, cit. e Comm. trib. prov. Brescia, cit.

Quanto ai rapporti fra rendita proposta, dal contribuente, e rendita “definitiva” accertata dall’ufficio rimane ferma la seconda fino a quando essa non sia rimossa o ridotta con una sentenza definitiva passata in giudicato. Il che significa che, accertata ad esempio l’ICI per un anno (il 2000), stante che la notificazione dell’atto impositivo vale anche come notificazione della rendita, questa rimarrà ferma nella misura accertata dall’ufficio anche per gli anni 2001, 2002 e così via, fino alla sua eliminazione o riduzione con una sentenza definitiva sulla rendita stessa: il contribuente deve quindi parametrare i propri pagamenti (si faccia l’esempio dell’ICI) alla base imponibile ottenuta muovendo dalla rendita “definitiva” e non da quella proposta ma, ben si intende, che nell’ipotesi di vittoria in sede contenziosa avrà diritto alla restituzione dei maggiori importi pagati.

4.2. *Invece, ecco la seconda ipotesi*: se gli atti che hanno comportato attribuzione o modifica della rendita sono stati adottati entro il 31 dicembre 1999, e sono stati recepiti in atti impositivi dell’amministrazione finanziaria o degli enti locali non ancora definitivi, non sono dovute sanzioni e interessi relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso avverso il suddetto atto, come prorogato dal presente comma” (così statuisce il 2° comma del citato art. 74)³.

Evidente è la *ratio* di questa norma, non applicare sanzioni e non pretendere interessi da soggetti che hanno conosciuto le nuove rendite “definitive” attraverso la notificazione di atti impositivi spiccati dall’amministrazione finanziaria o dagli enti locali. Saggiunge, per altro, lo stesso secondo comma che “non si fa luogo in alcun caso a rimborso di importi comunque pagati” ove, stante l’antecedente riferimento alle sanzioni e agli interessi, alle prime e ai secondi va riferito il diniego di rimborso di quanto eventualmente pagato.

5. Ispirata al rigoroso rispetto del principio di correttezza è la disciplina per gli atti successivi al 31 dicembre 1999.

Statuisce, infatti, il 1° comma dell’art. 74 che “a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell’ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari delle partite” (così l’art. 74, 1° comma della legge n. 342 del 2000).

³ Nel senso che già a riguardo e applicandosi l’art. 30 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, non possono applicarsi, a cura del contribuente, le sanzioni si veda Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 29 giugno 2001, n. 94 in *La finanza locale*, 2001, n. 12, p. 1638.

Dall'avvenuta notificazione, soggiunge lo stesso 1° comma, decorre il termine di sessanta giorni per proporre il ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente.

Al riguardo, e proprio con riferimento all'ICI, vi è un problema perché, muovendo dalla locuzione normativa per la quale "gli atti sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione", ci si è chiesto se, ai fini dell'accertamento dell'ICI, la nuova rendita (quella che la legge qualifica "definitiva") possa essere applicata solo ai periodi di imposta successivi alla data di notificazione della rendita o anche ai periodi di imposta antecedenti purché, si intende, non prescritti.

Per rispondere al quesito occorre andare, nuovamente alla legge che, di recente, ha modificato la disciplina delle "rendite catastali".

L'art. 74 della legge n. 342 del 2000 statuisce, al primo comma, che "a decorrere dal 1° gennaio 2000 gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita".

La *ratio* della disposizione testè riportata è evidente.

Nel passato, anche recente, era accaduto che gli interessati di fatto non venissero a conoscenza della rendita attribuita a un loro bene perché resa pubblica attraverso strumenti di conoscenza collettiva (e non individualizzata) o la conoscessero indirettamente (ed *ex post*) attraverso la notificazione di un atto di accertamento fiscale (che ad essa si riferisse).

Ebbene tutto questo oggi non è più possibile perché la rendita va portata a diretta conoscenza dell'interessato mediante la notificazione individuale e personale.

Conseguentemente il termine per la eventuale impugnazione decorre dall'avvenuta notificazione.

In buona sostanza il sistema acquista una indubbia e dovuta trasparenza: il destinatario conosce attraverso la notificazione ed egli, in piena consapevolezza, può assumere le decisioni più confacenti alla tutela dei propri interessi.

La conclusione testè raggiunta non incide, però, sul diritto-dovere dei Comuni all'accertamento dei tributi dovuti e in particolare dell'ICI.

Non a caso lo stesso art. 74 della legge n. 342 del 2000 statuisce, al primo comma, che "dell'avvenuta notificazione (al soggetto intestatario della partita) gli uffici competenti danno tempestiva comunicazione ai Comuni interessati".

Interessati per l'appunto all'accertamento, dei tributi, che è disciplinato da norme distinte e diverse: per l'ICI si veda l'art. 11 del d.lgs. n. 504 del 1992.

Ed è ovvio che una norma (l'art. 74) dettata per rendere trasparente il rapporto con il contribuente non può incidere (neppure indirettamente) sul diritto dell'ente impositore a pretendere i propri tributi.

Ciò è reso palese dall'art. 18 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, emanata successivamente all'art. 74 della legge n. 342 del novembre del 2000.

Il legislatore nel dicembre, in piena conoscenza di quanto dettato nel novembre, statuisce, infatti, che "in deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma, 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (è lo Statuto dei diritti del contribuente) concernente l'efficacia temporale delle norme tributarie, i *termini per la liquidazione e l'accertamento* dell'imposta comunale sugli immobili, *scaduti al 31 dicembre 2000 sono prorogati al 31 dicembre 2001, limitatamente alle annualità di imposta 1995 e successive*" (così l'art. 18, 4 comma, della legge 23 dicembre 2000, n. 388).

E lo stesso art. 18 significativamente soggiunge che "il termine per l'attività di liquidazione a seguito di *attribuzione di rendita da parte degli uffici del Territorio competenti di cui all'art. 11, comma primo, ultimo periodo, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, è prorogato al 31 dicembre 2001 per le annualità di imposta 1994 e successive*" (così lo stesso art. 18 della legge n. 388 del 2000).

Il legislatore sa che, fino a quando la rendita non è notificata all'interessato, essa non è efficace, ma vuole anche che, una volta nota, essa possa essere assunta a base imponibile di una nuova liquidazione e perciò proroga i termini per la liquidazione delle eventuali annualità pregresse.

Quello esposto è anche il convincimento del Ministero delle finanze nel dettare le istruzioni per la migliore comprensione della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Nella relativa circolare si legge che "secondo quanto stabilito dall'art. 74 (della legge n. 342) poiché gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali acquistano rilevanza giuridica solo dal momento in cui queste ultime siano ritualmente notificate, ne consegue che il Comune, a decorrere dal 1° gennaio 2000, fino alla data della notificazione della rendita, non può legittimamente richiedere ai soggetti passivi dell'ICI l'imposta relativa alle annualità precedenti alla notificazione, risultante dalla differenza tra quanto versato dal contribuente e quanto dovuto in base alla rendita attribuita" (così Min. fin. Circ. n. 4/FL del 13 marzo 2001).

Ciò significa che anche secondo il Ministero fino alla data dell'avvenuta notificazione della rendita, non si possono chiedere le annualità ICI precedenti alla notificazione, *ma dopo l'avvenuta notificazione* esse possono essere richieste, si intende nel rispetto dei termini di prescrizione e/o di decadenza sopra ricordati.

Conclusione diversa può e deve assumersi per le sanzioni perché, con ri-

guardo ad esse, nessuna violazione può essere imputata al contribuente che abbia versato il tributo in base a quanto dichiarato.

Ma questa conclusione, la non debenza e quindi la non accertabilità delle sanzioni, vale per quelle che possono definirsi sanzioni (amministrative e/o penali) tributarie vere e proprie.

Orbene l'art. 11 del d.lgs. n. 504 del 1992, istitutivo dell'ICI, prevede al primo comma che "se la rendita attribuita supera di oltre il 30 per cento quella dichiarata, la maggiore imposta dovuta è maggiorata del 20 per cento".

Si tratta, quindi, di stabilire la natura giuridica della maggiorazione del 20 per cento.

Se essa, come io ritengo, non è una sanzione ma una mera maggiorazione, è accertabile anche per il passato assieme al tributo e agli interessi.

Se, invece, come altri (anche in giurisprudenza) ritiene, essa è qualificabile come sanzione non può essere pretesa.

L'ENTRATA IN FUNZIONE DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE;
L' ACCERTAMENTO

Relatore:

Dott. Bartolomeo QUATRARO

Presidente della Sezione Fallimentare del Tribunale di Milano

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano

(Vedi "CORSO DI MILANO", pag. 329 e segg.)