

I COEFFICIENTI PRESUNTIVI DI REDDITO TERRENI NON EDIFICATI, EDIFICABILI MA SOTTOPOSTI AL VINCOLO URBANISTICO DI DESTINAZIONE RENDITA CATASTALE DI FABBRICATI

Relatore:

Prof. Avv. Giuseppe BISCARDI

Docente presso l'Accademia della Guardia di Finanza di Roma

Ricercatore presso l'Università di Tor Vergata

1. I COEFFICIENTI PRESUNTIVI DI REDDITO

- a. Parametri e studi di settore, quali strumenti di accertamento: evoluzione, contenuti ed applicazione;
- b. Motivazione dell'atto impositivo alla stregua di tali metodi, richiamo alle varie norme, sufficienza o meno della motivazione, controllo giurisdizionale, ambito di estensione.

Coefficienti e parametri

Sono ormai quindici anni che vengono emanate norme tese a contrastare l'evasione di piccole imprese e professionisti. Un primo strumento, introdotto e disciplinato dagli artt. 11¹ e 12² D.L. 69/89 conv. in L. 154/89 è sta-

¹ "In relazione ai vari settori economici sono elaborati, viste le caratteristiche e le dimensioni dell'attività svolta, coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi. I coefficienti sono determinati sulla base di parametri economici utilizzabili in relazione a singoli settori di attività ed al rispettivo andamento, tenendo anche conto del contributo diretto lavorativo, anche con riferimento al periodo iniziale e finale dell'attività.

1-bis. Il contributo diretto lavorativo di cui al comma 1 è determinato sulla base di dati oggettivi e soggettivi ed in particolare del tipo di attività esercitata, dell'ambito economico in cui essa viene svolta, della organizzazione imprenditoriale o professionale, del tempo a cui risale l'inizio dell'esercizio dell'attività, nonché dell'entità dell'apporto considerata anche con riferimento all'età del soggetto.

2. L'ammontare calcolato a norma del comma 1 è assunto, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche per la determinazione del volume di affari, tenuto conto dei diversi criteri che disciplinano il momento di effettuazione delle operazioni. Il volume di affari o il maggior volume di affari risultante dall'applicazione dei coefficienti, si presume, salvo prova contraria, relativo ad operazioni imponibili con l'aliquota dell'imposta di cui all'art. 16, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

3. Le informazioni necessarie 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. Se i dati e gli elementi non vengono inviati o sono non rispondenti al vero o incompleti, si applicano le disposizioni dell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni. Si considera omesso l'invio oltre il termine di sessanta giorni dalla richiesta.

4. Se l'indicazione degli elementi per l'elaborazione e l'applicazione dei coefficienti di cui al comma 1 è richiesta nel modello di dichiarazione, si applica, in caso di omessa, incompleta o infedele indicazione, la pena pecuniaria da uno a dodici milioni di lire. La stessa pena si applica in caso di omessa o errata descrizione, nel modello di dichiarazione, dell'attività esercitata.

5. 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.

5-bis. Il Ministro delle finanze istituisce un apposito ufficio centrale, gestito unitariamente dalle direzioni generali delle imposte dirette e dalla direzione generale delle tasse per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, con il compito di elaborare ed aggiornare periodicamente i coefficienti di cui al comma 1; a tal fine il suddetto ufficio dovrà individuare dati ed elementi informativi, da richiedere ai contribuenti in allegato alle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA o ad integrazione di essi su esplicita richiesta degli uffici. Tali dati ed informazioni devono avere caratteristiche di analiticità sufficienti a consentire una agevole collocazione del contribuente all'interno delle categorie di attività di cui al comma 1 ed una corretta individuazione dei coefficienti di ricavi, compensi e corrispettivi attribuibili".

2 "Indipendentemente dalle disposizioni recate dall'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, e dall'art. 55 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, gli uffici delle entrate possono determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari sulla base dei coefficienti di cui al comma 1 dell'art. 11, tenendo conto di altri elementi eventualmente in possesso dell'ufficio specificamente relativi al singolo contribuente. La disposizione si applica nei riguardi dei soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che si avvalgono della disciplina di cui all'art. 79 del medesimo testo unico e degli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente, compensi per un ammontare non superiore a 360 milioni di lire e che non abbiano optato per il regime ordinario di contabilità. L'accertamento è effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni. Nella risposta devono essere indicati 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. I motivi non adottati in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento; di ciò l'Amministrazione finanziaria deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.

2. In sede di accertamento effettuato in base al comma 1, non sono ammessi in deduzione spese ed altri componenti negativi diversi da quelli dichiarati e da quelli presi a base per l'applicazione dei coefficienti, né sono riconosciute le relative detrazioni ai fini dell'imposta

to quello dei “*coefficienti presuntivi di compensi e ricavi*” elaborati dal Ministero delle Finanze in base a elementi extracontabili, come la superficie dei locali, le retribuzioni dei dipendenti, i macchinari e gli acquisti. Applicando tali coefficienti alle caratteristiche e dimensioni dell’impresa veniva determinato un ammontare di ricavi e di operazioni imponibili ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, sollevando gli uffici dall’onere di fornire altra dimostrazione. Si tendeva in tal modo a rovesciare sul contribuente la prova di aver conseguito un imponibile ridotto rispetto a quello come sopra determinato. Prova che poteva essere fornita con qualsiasi argomentazione ritenuta sufficientemente persuasiva nel caso di specie.

Rivelatisi del tutto inadeguati³ al problema reale che avrebbero dovuto fronteggiare, e proprio per questo scarsamente utilizzati dall’Amministrazione Finanziaria, i coefficienti presuntivi sono stati abrogati prima di farne quel massiccio uso che ci si proponeva ed il loro posto è stato preso, in virtù del-

sul valore aggiunto. Resta fermo il disposto dell’art. 75, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni.

4. Con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1993, sono stabiliti i criteri ed i principi di bilancio che attengono ad una normale tenuta della contabilità, nonché i criteri e le condizioni procedurali per l’applicazione dei coefficienti di cui all’art. 11 ai fini della determinazione del reddito e dell’imposta sul valore aggiunto, anche nei confronti dei soggetti che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria. Ai fini della emanazione dei predetti decreti, il Ministro delle finanze istituisce un apposito comitato di studio, composto da rappresentanti dell’Amministrazione finanziaria e delle organizzazioni economiche di categoria, con il compito di individuare i criteri e i principi di bilancio che attengono ad una normale tenuta della contabilità, mancando i quali si applicheranno i coefficienti di cui al medesimo art. 11, ai fini della determinazione del reddito e dell’imposta sul valore aggiunto, anche nei confronti dei soggetti di cui al presente comma. In ogni caso, nei confronti dei soggetti che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria, i suddetti coefficienti sono utilizzabili qualora diano luogo, in concorso con altri elementi, a presunzioni gravi, precise e concordanti di manifesta infondatezza delle risultanze contabili per quanto attiene alla fedele registrazione delle componenti positive del reddito. I coefficienti di cui all’art. 11 possono essere altresì utilizzati ai fini della programmazione dell’attività di controllo anche nei confronti dei soggetti tenuti al regime di contabilità ordinaria.

5. La determinazione dei maggiori ricavi, compensi e corrispettivi, conseguente esclusivamente alla applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 1 a 4, non costituisce notizia di reato ai sensi dell’art. 331 del codice di procedura penale.

³ *“I coefficienti...appaiono contraddittori, approssimativi ed irragionevoli anche in ragione della omessa esposizione dei criteri e delle procedure attraverso cui il legislatore è pervenuto a valorizzare nei termini dei coefficienti presuntivi medesimi i dati e gli elementi posti a loro fondamento...Tali carenze ed incongruenze minano l’applicabilità dei coefficienti e la legittimità della loro utilizzazione per eccesso di potere, oltre a non rendere motivati i relativi accertamenti”* Comm. trib. prov. Roma Sez. I, n. 204 del 21/4/1998, in *Boll. Trib.* 1999, 758.

l'art. 3 co.179 della L. 549/1995⁴, dai cd. “parametri”. Questi nascono, tuttavia, come strumento transitorio⁵, nell’attesa degli studi di settore di cui l’art. 62-bis⁶ del D.L. 30/8/1993 n. 331 convertito in L. 427/93, prevedeva l’elaborazione entro il 31 dicembre 1995, termine poi prorogato di anno in anno a fronte di dichiarate difficoltà operative.

I parametri si basano su caratteristiche aziendali non dissimili da quelle descritte per i coefficienti, ma su un diverso procedimento statistico. Più in dettaglio, “l’applicazione dei parametri presuntivi è fondata: a) sulla individuazione dell’attività prevalente; b) sulla valutazione del gruppo omogeneo di appartenenza; c) sulla determinazione dei ricavi e dei compensi e del volume d’affari ai fini IVA”⁷. I parametri, rilevanti per i periodi d’imposta dal 1995 al 1997⁸, sono applicabili alle imprese in contabilità semplificata e a quelle in contabilità ordinaria, purchè, in questo secondo caso, sussistano gravi contraddizioni ed irregolarità nell’ambito delle scritture contabili ovvero tra esse e i dati e gli elementi rilevati⁹. Anche i parametri, così come i coefficienti, vorrebbero consentire all’Amministrazione Finanziaria di determinare il reddito senza fornire altre dimostrazioni e, conseguentemente, realizzano un’inversione dell’onere della prova sul contribuente che, a sua volta, do-

⁴ “Gli articoli 11 e 12 del D.L. 2 marzo 1989 n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989 n. 154, e successive modificazioni, e l’art. 54, co. 6. DPR 633/73 e successive modificazioni, che prevedono l’accertamento induttivo basato sui coefficienti presuntivi di compensi, ricavi e volume d’affari, sono abrogati a decorrere dagli accertamenti relativi al periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995”.

⁵ Vigenti, infatti, dal periodo d’imposta 1995 e per il 1998 solo per le categorie economiche prive degli studi di settore.

⁶ “Gli Uffici del Dipartimento del Ministero delle Finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, 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’art. 11 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla l. 27 aprile 1989, n. 154 e successive modificazioni. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre al controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l’attività esercitata. Gli studi di settore sono approvati con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell’accertamento a decorrere dal periodo d’imposta 1995”.

⁷ G. PATRIZI, *L’accertamento da parametri presuntivi*, Il Fisco 2000, 10589.

⁸ Come previsto dall’art. 1 del D.P.C.M. 29/1/1996, “Elaborazione dei parametri per la determinazione di ricavi, compensi e volume d’affari sulla base delle caratteristiche e delle condizioni di esercizio sull’attività svolta”. V. altresì *supra*, nota 5.

⁹ Queste irregolarità sono state fissate con regolamento delegato emanato ai sensi della L.549/1995. *Infra*, nota 24.

vrebbe spendere qualsiasi argomentazione che il giudice, nel caso di specie, consideri più convincente del calcolo basato sui parametri.

La legittimità dell'utilizzo di parametri in sede di accertamento

Su questa tipologia di accertamenti si sono registrate svariate pronunce dei giudici tributari sfavorevoli alle pretese avanzate dagli Uffici basate esclusivamente sulle risultanze dello strumento presuntivo di natura matematico-statistica¹⁰. Si è ritenuto¹¹, infatti, che i parametri rappresentano sicuramente “*un potenziamento del metodo analitico-induttivo di accertamento*”, ma non è possibile fondare soltanto su di essi un atto impositivo, “*senza operare un minimo riscontro di tipo contabile e/o documentale e senza tener conto dell'effettiva situazione personale del contribuente, nonché della realtà in cui esso opera*”¹². Secondo questo orientamento, l'Amministrazione, data l'esiguità degli indici contabili presi a base del calcolo parametrico, una volta constatata la difformità tra ricavi dichiarati e quelli emergenti dall'applicazione degli strumenti presuntivi, dovrebbe acquisire, a dimostrazione dell'effettività e dell'entità dello scostamento, ulteriori elementi¹³. Ciò anche in considerazione del fatto che i parametri, in quanto “*stabiliti uniformemente per l'intero territorio nazionale...non possono tener conto delle peculiari situazioni nelle quali vengono a trovarsi i contribuenti di una particolare zona in un determinato momento temporale*”¹⁴. Non è mancato chi¹⁵, in dottrina, ha rilevato come il menzionato quadro interpretativo travalichi il dato normativo. Infatti l'art. 3, co. 181, della L. 549/1995, come noto, prevede che gli accertamenti analitico-presuntivi “*possono essere effettuati ...utilizzando i parametri ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari*”. D'altronde, l'art. 39, co.1, lett. d) DPR 600/73 ammette il ricorso al detto metodo analitico-presuntivo di accertamento quando “*l'esistenza di attività non dichiarate...è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti*”.

¹⁰ Comm. trib. prov. Verbania, Sez. I, n.10 del 7/2/2001, ne *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.; Comm. trib.prov. Salerno, Sez. III, n. 32 del 15/3/2001, *ivi*; Id. Sez. X, n. 67 del 24/4/2001, *ivi*; Comm. trib. prov. Torino Sez. XIX, n. 46 del 19/6/2001, *ivi*.

¹¹ Comm. trib. prov. Verbania, Sez. I, n. 10/2001 cit.

¹² Comm. trib. prov. Verbania, Sez. I, n. 10/2001, cit.

¹³ L. MAGISTRO, *La legittimità dell'utilizzo dei parametri e degli studi di settore in sede di accertamento*, *Corr. Trib.* 2002, 1575.

¹⁴ Comm. trib. prov. Verbania, Sez. I, n. 10/2001, cit.

¹⁵ MAGISTRO, *op. cit.*, *ibidem*; M. MANCA, *Parametri: orientamenti della giurisprudenza*, *Il Fisco* 2002, 3468 ss.

Il coordinamento tra le due disposizioni consente, quindi, a questa parte della dottrina di assimilare i parametri alle presunzioni qualificate di cui all'art. 39 cit., smentendo l'orientamento decisamente critico della giurisprudenza tributaria per il quale, come visto, i parametri sarebbero un mero potenziamento del metodo di accertamento. “*Del resto, se così non fosse, sarebbe stato sufficiente elaborare i parametri a livello di prassi amministrativa ed utilizzarli come strumenti che, unitamente ad altri riscontri, consentono di presumere con i requisiti di gravità, precisione e concordanza l'ammontare dei ricavi o compensi conseguiti dal contribuente*”¹⁶. Lo stesso ragionamento ha trovato, in epoca recentissima, conferma da parte della Corte di Cassazione¹⁷ che ha riconosciuto i parametri come elementi idonei a consentire l'inversione dell'onere probatorio. In base a questo orientamento gli avvisi di accertamento non potrebbero essere invalidati, in sede contenziosa, solo perché motivati in riferimento alle risultanze dei parametri.

Il relativo annullamento totale e parziale, può invece ottenersi dimostrando¹⁸ che lo strumento presuntivo: 1) non è applicabile al caso concreto; 2) è applicabile solo parzialmente.

Gli studi di settore

Il 1998 ha visto finalmente l'esordio degli studi di settore, la cui introduzione come detto è stata prevista dall'art.62-bis del D.L. 30/8/1993, n. 331, conv. in L. 427/1993 (*supra*, nota 6). Essi costituiscono lo strumento più innovativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'attività di lotta all'evasione fiscale. In effetti gli studi di settore oltre che basarsi su una metodologia statistico-matematica estremamente sofisticata, si ispirano ad una nuova filosofia di collaborazione tra Fisco e contribuente che concretamente si realizza non solo con la fornitura dei dati necessari all'elaborazione degli studi, ma anche con l'approvazione degli studi stessi da parte dei rappresentanti delle associazioni di categoria.

a) Il metodo sotteso agli studi di settore

Con l'espressione studi di settore si intende sia una procedura di calcolo

¹⁶ MAGISTRO, *op.cit.*, 1576.

¹⁷ Sez. Trib. n. 2891 del 27/2/2002, ne *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big Cd-rom*, cit.

¹⁸ Al riguardo, cfr. la C.M. 13/5/1996 n.117/E, in *Corr. Trib.* 1996, 1805, che ha fornito un'elencazione, peraltro non tassativa, dei motivi che potrebbero essere validamente adottati dal contribuente tenendo conto, ad esempio, delle particolari situazioni di mercato in cui il contribuente opera o delle modalità di espletamento dell'attività.

che una procedura di ausilio per l'accertamento. L'adozione di un metodo informatizzato a base statistica per presumere i ricavi e compensi consente, infatti, all'Amministrazione di avvalersi di un percorso più agevole al fine di un reale recupero di entrate.

*“Il procedimento di elaborazione degli studi, articolato in diverse fasi, ha inizio con la raccolta sistematica sia di dati di carattere fiscale, sia di altri elementi strutturali ed obiettivi che caratterizzano le diverse attività ed il contesto economico in cui le stesse operano, mediante l'invio di appositi questionari agli appartenenti alle diverse categorie”*¹⁹. Perciò, sulla base delle informazioni raccolte, per ogni specifica attività sono state opportunamente messe in rilievo ed analizzate le relazioni esistenti tra le variabili contabili e strutturali sia interne che esterne all'azienda o all'attività professionale esercitata dal contribuente. Le variabili strutturali interne sono costituite dagli elementi specifici qualificanti la singola attività economica come il processo produttivo e l'area di vendita. Diversamente dalle prime, le variabili strutturali esterne prescindono dalla situazione peculiare del contribuente considerato singolarmente, e sono influenzate da condizioni in larga parte esogene, come l'andamento della domanda, il livello dei prezzi, la concorrenza o l'ambiente economico.

La platea dei contribuenti è stata quindi suddivisa in gruppi omogenei (*cluster*) per ciascuna attività in funzione delle variabili strutturali comuni.

Come è stato sottolineato *“il passo più rilevante per il contribuente è sicuramente quello relativo alla costruzione per regressione della “funzione di ricavo” che delinea gli andamenti dei ricavi per ogni cluster in funzione delle specifiche variabili strutturali e contabili, e della funzione che associa la specifica attività al gruppo omogeneo di pertinenza”*²⁰. Al fine di perfezionare il procedimento di costruzione della funzione di ricavo è stata, inoltre, prevista l'introduzione di correttivi in relazione al dato territoriale di appartenenza (principio della territorialità)²¹.

Non si pretende, naturalmente, che tale *modus operandi* sia in grado di stimare con esattezza i redditi del contribuente, ma *“si confida che essi siano*

¹⁹ Così D. D'AGOSTINO, *L'elemento della territorialità negli studi di settore: gli osservatori provinciali*, *Il Fisco* 2001, 13773.

²⁰ G. e M. MARIELLA, *Gli studi di settore: supporto all'attività di difesa del contribuente*, *Il Fisco* 1999, 10630.

²¹ Nella correzione vengono in rilievo alcuni indicatori come il grado di benessere economico, il grado di sviluppo del sistema economico locale, il grado di specializzazione produttiva. Gli indicatori sono definiti sulla base dei dati nazionali per livelli territoriali, da un lato comunali e, dall'altro, per aree produttive specializzate.

compresi in un intervallo tra un valore minimo ed uno massimo, determinati in virtù della funzione di ricavo specifica” ²².

In tal senso, i ricavi e gli altri indicatori, per essere reputati in linea con i valori fissati dagli studi di settore, dovranno risultare al tempo stesso “congrui” e “coerenti”. La congruità si riferisce al confronto tra il ricavo dichiarato dall’imprenditore e quello risultante dallo studio. La coerenza, invece, si riferisce al confronto tra gli indicatori desunti dai dati dell’imprenditore e quelli individuati come normali nel settore di appartenenza. Sono, ad esempio, indicatori sui quali viene calcolata la coerenza: la rotazione delle scorte di magazzino, la produttività per addetto, la resa del capitale investito etc.

b) Sfera soggettiva di applicabilità

Va fatto presente che, rispetto all’ambito originario fissato dall’art. 62-sexies cit., l’art. 10²³ della L.146/1998 che detta le modalità di utilizzazione

²² G. e M. MARIELLA, *op. cit., ibidem.*

²³ “Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all’articolo 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con periodo d’imposta pari a dodici mesi e con le modalità di cui al presente articolo.

2. Nei confronti degli esercenti attività d’impresa in regime di contabilità ordinaria per effetto di opzione e degli esercenti arti e professioni, la disposizione del comma 1 trova applicazione solo se in almeno due periodi d’imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l’ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all’ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d’imposta.

3. Indipendentemente da quanto previsto al comma 2, nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, l’ufficio procede ai sensi del comma 1 quando dal verbale di ispezione, redatto ai sensi dell’articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, risulta motivata l’inattendibilità della contabilità ordinaria in presenza di gravi contraddizioni o l’irregolarità delle scritture obbligatorie ovvero tra esse e i dati e gli elementi direttamente rilevati in base ai criteri stabiliti con il decreto del Presidente della Repubblica 16 settembre 1996, n. 570.

4. Le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 del presente articolo non si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all’articolo 53, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), o compensi di cui all’articolo 50, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 10 miliardi di lire. Le citate disposizioni non si applicano, altresì, ai contribuenti che hanno iniziato o cessato l’attività nel periodo d’imposta ovvero che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell’attività.

5. Ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, all’ammontare dei maggiori ricavi o compensi, determinato sulla base dei predetti studi di settore, si applica, tenendo conto della esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, l’aliquota media

risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato.

6. La determinazione di maggiori ricavi, compensi e corrispettivi, conseguente esclusivamente all'applicazione degli accertamenti di cui al comma 1, non rileva ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale.

7. Con decreto del Ministro delle finanze è istituita una commissione di esperti, designati dallo stesso Ministro tenuto anche conto delle segnalazioni delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali. La commissione, prima dell'approvazione e della pubblicazione dei singoli studi di settore, esprime un parere in merito alla idoneità degli studi stessi a rappresentare la realtà cui si riferiscono. Non è previsto alcun compenso per l'attività consultiva dei componenti della commissione.

8. Con i decreti di approvazione degli studi di settore possono essere stabiliti criteri e modalità di annotazione separata dei componenti negativi e positivi di reddito rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi nei confronti dei soggetti che esercitano più attività.

9. Con i regolamenti previsti dall'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, sono disciplinati i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore, anche in deroga al comma 10 del presente articolo ed al comma 125 dell'articolo 3 della citata legge n. 662 del 1996.

10. Per il periodo d'imposta 1998, gli accertamenti di cui al comma 1 non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che indicano nella dichiarazione dei redditi ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore; in tal caso, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 55, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ma non è dovuto il versamento della somma pari a un ventesimo dei ricavi o compensi non annotati, ivi previsto. Per il medesimo periodo di imposta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'adeguamento al volume d'affari risultante dall'applicazione degli studi di settore può essere operato, senza applicazione di sanzioni e interessi, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi; i maggiori corrispettivi devono essere annotati, entro il suddetto termine, in un'apposita sezione dei registri di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

11. Nell'articolo 62-bis, comma 1, secondo periodo, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono soppresse le parole: «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».

12. L'elaborazione degli studi di settore, nonché ogni altra attività di studio e ricerca in materia tributaria possono essere affidate, in concessione, ad una società a partecipazione pubblica. Essa è costituita sotto forma di società per azioni di cui il Ministero delle finanze detiene una quota di capitale sociale non inferiore al 51 per cento. Dall'applicazione del presente comma non potranno derivare, per l'anno 1997, maggiori spese a carico del bilancio dello Stato; per ciascuno degli anni 1998 e 1999, le predette spese aggiuntive non potranno superare la somma di lire 2 miliardi alla quale si provvede mediante le maggiori entrate derivanti dalla presente legge. Il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio”.

degli studi di settore in sede di accertamento e l'emanazione del decreto sulla cd. contabilità regolare²⁴ hanno fortemente ristretto l'ambito di applicazione degli studi di settore. Il testo originario dell'art. 62-*sexies*, infatti, sul presupposto della loro natura "informativa", descrittiva ed argomentativa, consentiva di usare gli studi di settore con riferimento a tutte le imprese piccole, medie e grandi. Con i limiti introdotti dall'art. 10 co. 4 essi si applicano, invece, solo alle imprese che abbiano ricavi o compensi inferiori a €. 5.164.568,99; e tra esse a quelle che siano in contabilità semplificata ovvero ordinaria per effetto di opzione allorché in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi emergano scostamenti del dichiarato rispetto ai ricavi e compensi determinabili sulla base degli studi di settore. (art. 10 co. 2 cit.). In ogni caso, per i contribuenti assoggettati a contabilità ordinaria, anche a seguito di opzione, gli studi di settore trovano applicazione se dal verbale di ispezione risulta l'inattendibilità della contabilità in presenza di gravi contraddizioni o l'irregolarità delle scritture obbligatorie²⁵. Per i lavoratori autonomi gli studi di settore sono applicabili indipendentemente dal tipo di contabilità adottata a condizione però che sussistano i presupposti previsti dal richiamato art. 10 co. 2, ferma restando l'applicabilità del successivo comma 3.

c) Effetti

Il primo risultato dell'entrata in vigore degli studi di settore è costituito dal fatto che, adeguandosi in dichiarazione al livello di ricavi risultanti dagli studi, nel caso in cui quelli emersi dalla contabilità fossero inferiori, si inibisce all'Amministrazione l'utilizzo diretto degli studi per l'accertamento²⁶. E', inoltre, importante ricordare che l'adeguamento in sede di dichiarazione è possibile senza l'aggravio di sanzioni ed interessi²⁷. Altro fondamentale in-

²⁴ Approvato con DPR 16 settembre 1996, n. 570.

²⁵ Irregolarità identificata in relazione all'art. 10 co. 3 L. 146/1998. *Supra*, nota precedente.

²⁶ G. e M. MARIELLA, *op. cit.*, 10632.

²⁷ Tale circostanza era inizialmente prevista solo per il primo anno di applicazione dal DPR 195/1999 (art. 2), recante le "disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore". L'adeguamento spontaneo senza penalità è previsto dai co. 12 e 13 dell'art. 9 della L. 448/2001. Il co. 12 dell'art. 9 prevede che per i periodi d'imposta 2001 e 2002 non saranno passibili di sanzioni ed interessi i contribuenti che indicano nella dichiarazione dei redditi ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguarli a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore. Il co. 13 dispone inoltre che "per gli stessi periodi d'imposta 2001 e 2002 l'adeguamento alle risultanze derivanti dall'applicazione degli studi di settore può essere operato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, senza applicazioni di sanzioni e interessi effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi". Sull'argomento cfr. D'AGOSTINO, *op.cit.*, 13772.

centivo teso a spingere i contribuenti verso l'adeguamento è l'assoluta irrilevanza ai fini penali dei maggiori ricavi denunciati ex art. 10 co.6 L. 146/1998 (cfr. *infra lett. e*).

In caso contrario (dichiarazione con ricavi inferiori a quelli determinati con lo studio di settore), il contribuente appare raggiunto da una “*presunzione di non correttezza fiscale*”²⁸ che autorizzerà l'Ufficio – previo auspicabile contraddittorio²⁹ - a determinare presuntivamente l'ammontare dei ricavi e dei compensi. Solo quando le spiegazioni offerte dal contribuente non saranno convincenti o dimostrabili, potrà aprirsi la strada dell'accertamento. E, allora, due sono le possibili soluzioni: l'accertamento con adesione (D.Lgs. 218/97)³⁰ oppure l'instaurarsi del processo.

d) Rilevanza probatoria

L'Amministrazione Finanziaria procede alla rettifica dei ricavi conseguiti dall'impresa ovvero dei compensi dei lavoratori autonomi attraverso uno strumento presuntivo, “*la cui forza probatoria sembra costituire il punto debole del sistema*”³¹. Gli studi, infatti, “*muovono da fatti certi rilevati dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito dell'attività conoscitiva che ha condotto all'elaborazione dello studio di volta in volta applicato per giungere induttivamente al fatto incerto*”³², ossia l'ammontare complessivo di compensi e ricavi del gruppo omogeneo di riferimento. Occorre, quindi, verificare con quali modalità, in un accertamento basato sugli studi di settore, possa ritenersi soddisfatto l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo e l'onere della prova, posto che la motivazione e la prova sono elementi fondamentali di ogni accertamento.

²⁸ P. CORSO, *Studi di settore e riflessi penali*, *Corr. Trib.* 1998, 2173.

²⁹ Durante tale fase il contribuente potrà, infatti, documentare le particolari situazioni soggettive ed oggettive che abbiano caratterizzato la gestione della propria 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. Per una particolareggiata disamina delle cause di esclusione e di inapplicabilità, cfr. M. FIASCHI, *Studi di settore: l'importanza del contraddittorio e le prove contrarie ammesse*, *Il Fisco* 2002, 10352 ss.

³⁰ L'art. 70 L. 342/2000 prevede che la definizione con adesione degli accertamenti, basati sugli studi di settore, ai sensi degli artt. 2 e 15 D.Lgs. 218/1997 non esclude l'esercizio dell'azione accertatrice relativamente alle categorie reddituali oggetto di adesione, qualora sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito.

³¹ S. CAPOLUPO, *Studi di settore: la difesa del contribuente*, *Il Fisco* 2001, 7530.

³² C. GARBARINO, *Aspetti probatori degli studi di settore*, *Rass. trib.* 2002, 241.

In proposito, si è affermato che “*allo stato attuale, non sembra che gli studi presentino ancora un livello tale da poter giustificare una “forfetizzazione” del presupposto d’imposta*”³³, per cui “*l’impossibilità di configurare un autonomo soddisfacimento dell’obbligo di motivazione e dell’onere della prova appare, pertanto, evidente se si analizzano i risultati derivanti dall’applicazione degli studi di settore e la loro valenza*”³⁴.

Probabilmente per questo motivo, negli ancora isolati casi in cui i giudici sono stati chiamati a pronunciarsi, è stato ritenuto che l’accertamento basato soltanto sulle indicazioni degli studi di settore non sia valido. Se è vero, infatti, che l’Amministrazione, quando procede ad accertamento induttivo del reddito, deve motivare l’atto indicando i fatti sui quali esso si fonda, si è ritenuto che “*l’accertamento induttivo fondato solo su studi tecnici di settore è illegittimo, in quanto tale elemento non è di per sé da ritenersi sufficiente quale mezzo di prova. Conseguentemente l’accertamento deve considerarsi illegittimo qualora l’ufficio non abbia fornito né alcuna ulteriore specificazione, né alcun dettaglio, né il supporto di alcuna prova concreta*”³⁵. In altri termini, per questo orientamento, la ricostruzione della possibile potenziale produttività dell’impresa da parte dell’Ufficio, “*in quanto frutto di un mero giudizio tecnico-economico non suffragato da ulteriori elementi di prova diretta*”³⁶ non vale a confermare la presunta maggiorazione dei ricavi.

Ecco perché “*l’utilizzazione dello studio di settore e quindi della metodologia ad esso sottostante in sede di accertamento presuppone perciò da un lato, la verifica della rispondenza della realtà fattuale da accertare a quella presa a base per l’elaborazione dello studio*”³⁷, dall’altro, che in contraddittorio con il contribuente siano verificate le possibili cause di scostamento”³⁸. La motivazione dei provvedimenti impositivi emessi sulla base degli studi di settore deve, quindi, dar conto delle risultanze dell’istruttoria, fase necessaria e propedeutica all’emanazione dell’atto. In particolare, tale motivazione dovrà soffermarsi sulle argomentazioni difensive addotte dal contribuente in ordine alle divergenze dell’ammontare dei ricavi dichiarato rispetto a quello risultante dall’applicazione degli studi. Altro elemento che dovrà necessariamente essere

³³ CAPOLUPO, *Studi di settore etc.*, cit., 7531.

³⁴ M. GIORGI, *L’accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, *Rass. Trib.* 2001, 675.

³⁵ In tal senso, *Comm. trib. centr.*, n. 3286 del 10/6/1998, ne *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big Cd-rom*, cit.

³⁶ CAPOLUPO, *Studi di settore etc.*, cit., 7531.

³⁷ Mediante un giudizio che verta sulle condizioni di fatto che giustificano l’utilizzabilità dello strumento nello specifico caso.

³⁸ GIORGI, *op. cit.*, 676 ss.

esplicitato nella motivazione degli accertamenti in parola è la valutazione delle gravi incongruenze che hanno legittimato il ricorso a tale tipo di accertamento - oltre ovviamente dei criteri per i quali l'incongruenza è stata ritenuta grave - tra l'ammontare dei ricavi dichiarato e quello stimato sulla base degli studi.

Il contribuente, dal canto suo, in sede giurisdizionale, potrà dimostrare la infondatezza del provvedimento impositivo basato sugli studi di settore attraverso il vizio di eccesso di potere, confutando “*la struttura probatorio-induttiva*”³⁹ degli studi stessi. In altre parole, il contribuente può impugnare un provvedimento fondato sugli studi di settore “*per un vizio di eccesso di potere in relazione alle precondizioni strutturali di applicazione ed alla struttura della funzione di ricavo, ovvero in relazione alla rideterminazione del ricavo puntuale*”⁴⁰.

e) Profili penali degli studi di settore.

E', come noto, controverso il livello di significatività in ambito penalistico dei risultati dell'accertamento basato esclusivamente su presunzioni per configurare una *notitia criminis*. Nella vigenza del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, convertito, con modificazioni, in L. 7 agosto 1982 n. 516, il legislatore, dando atto che dai coefficienti presuntivi poteva scaturire la determinazione dei maggiori ricavi, compensi e corrispettivi, ha escluso che tale accertamento in aumento costituisse notizia di reato e, quindi imponesse prima una segnalazione all'autorità giudiziaria ex art. 331 c.p.p. e, poi, l'apertura di un procedimento penale (art. 7 co.5⁴¹ della L. 413/1991).

Era inevitabile che anche per gli studi di settore -come visto, il risultato finale di un processo di affinamento iniziato nel 1989 con l'emanazione del D.L. 69 convertito con modificazioni nella L. 154/89-, il tema fosse affrontato specificamente.

Così, l'art. 10 della L. 146/98, occupandosi delle modalità di utilizzazione degli studi di settore, al comma sesto, non perde l'occasione di precisare che “*la determinazione dei maggiori ricavi, compensi e corrispettivi, conseguente esclusivamente all'applicazione degli accertamenti di cui al comma 1, non rileva ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p.*”⁴². La soluzione adottata dal legislatore con l'inciso “*la*

³⁹ GARBARINO, *op. cit.*, 246.

⁴⁰ GARBARINO, *op. cit.*, *ibidem*.

⁴¹ Per il quale, come visto, “*la determinazione dei maggiori ricavi, compensi e corrispettivi, conseguente esclusivamente all'applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 1 a 4 (disciplinanti i coefficienti presuntivi di reddito) non costituisce notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale*”.

⁴² Sull'argomento v. CAPOLUPO, *I possibili riflessi penali degli studi di settore*, *Il Fisco* 2001, 6546 ss.; CORSO, *op. cit.*, 2171 ss.

determinazione...non rileva ai fini dell'obbligo", consente di non ritenere violato il principio costituzionale di obbligatorietà dell'azione penale, poiché, secondo parte della dottrina, "consisterebbe in una preventiva valutazione, di carattere generale e compiuta a livello normativo, dell'insufficienza dei soli elementi indizianti tratti dagli studi di settore per integrare una vera e propria notizia di reato"⁴³. Ebbene, questa valutazione, si è detto⁴⁴, "**non è vincolante per il pubblico ministero**", ma atta ad escludere profili di responsabilità penale⁴⁵ a carico del funzionario dell'Amministrazione finanziaria per inosservanza dell'obbligo di denuncia sancito dall'art. 331 c.p.p.

Si è detto⁴⁶, altresì, che il legislatore non abbia voluto disconoscere l'irrelevanza penale degli studi di settore, "poiché se questa fosse stata la reale intenzione, il legislatore avrebbe dovuto usare espressioni meno ambigue"⁴⁷. Piuttosto, la norma in esame sembra sancire un'insufficiente idoneità probatoria ai fini penali della ricostruzione dell'ammontare dei ricavi e dei compensi non dichiarati mediante l'applicazione degli studi di settore ove l'Amministrazione finanziaria ovvero l'Autorità giudiziaria non avvalorò detta ricostruzione con ulteriori fonti di prova⁴⁸. Interpretazione, questa, suffragata dalla lettera della norma, dove si afferma che la determinazione dei maggiori ricavi, compensi e corrispettivi conseguente esclusivamente agli accertamenti basati sugli studi di settore non rileva ai fini dell'obbligo di denuncia, "con ciò implicitamente ritenendo che tale presunzione sia priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 192 c.p.p. per l'affermazione della responsabilità penale"⁴⁹. Detto in altre parole, occorrono ulteriori elementi probatori rispetto alla fredda ed asettica risultanza algebrica sottesa agli studi per poter ritenere commesso un reato. Ciò nonostante la rideterminazione del maggior reddito, ove pure rilevi solo ai fini tributari, non impedisce all'Autorità giudiziaria penale, a conoscenza del fatto per altre fonti ed in possesso di informazioni ritenute rilevanti, di compiere gli opportuni accertamenti volti a verificare il configurarsi di fattispecie penaltributarie⁵⁰. Infatti, è pacifico⁵¹ che il pubblico ministero, a fronte dello scostamento del reddito dichiarato rispetto al reddito determinato sulla base degli studi di settore, possa avviare inda-

⁴³ G. IZZO, *Novità in tema di riflessi penali degli studi di settore*, *Il Fisco* 1998, 11919.

⁴⁴ IZZO, *op. cit.*, *ibidem*.

⁴⁵ Ai sensi dell'art. 361 c.p.

⁴⁶ CAPOLUPO, *I possibili riflessi penali etc.*, *cit.*, 6548.

⁴⁷ E. MASTROGIACOMO, *Profili penali degli studi di settore*, *Il Fisco* 1999, 4508.

⁴⁸ Concordano sul punto MASTROGIACOMO, *op. cit.*, *ibidem* e CAPOLUPO, *I possibili riflessi penali etc.*, *cit.*, 6549.

⁴⁹ MASTROGIACOMO, *op. cit.*, 4508.

⁵⁰ CORSO, *op. cit.*, 2173.

⁵¹ Di identico avviso CORSO, *op. cit.*, *ibidem* ed IZZO, *op. cit.*, 11920.

gini, direttamente o a mezzo della polizia giudiziaria, sull'esistenza di un fatto di reato, all'esito delle quali valuterà se gli elementi acquisiti siano idonei per sostenere in giudizio la responsabilità penale. Questa ampia libertà di valutazione dell'Autorità giudiziaria ha giustamente condotto ad osservare che la stessa "non è in alcun modo vincolata dal non obbligo di denuncia posto dall'art. 10 co. 6 e rimane libera di procedere sia che la notizia sia pervenuta in altro modo, sia che la notizia sia pervenuta dalla stessa Amministrazione finanziaria"⁵².

In conclusione, si può a ragione concordare con quanti⁵³ ritengono che l'art. 10, co. 6, della L. 146/98 abbia essenzialmente uno scopo deflattivo, "consentendo agli Uffici finanziari di "filtrare" le notizie di reato, ritenendo sussistente il dovere di informativa soltanto per quelle fattispecie evasive, fondate anche su ulteriori elementi probatori in loro possesso"⁵⁴.

2. TERRENI NON EDIFICATI, EDIFICABILI, MA SOTTOPOSTI AL VINCOLO URBANISTICO DI DESTINAZIONE.

- a. Trattamento ai fini ICI;
- b. Rapporti con l'indennità di espropriazione ai fini della determinazione del valore imponibile;
- c. Variazioni di edificabilità in corso d'anno, rilevanza o meno.

Cosa si intende per area fabbricabile ai fini dell'imposta comunale sugli immobili

Due sono le nozioni di aree fabbricabili che rilevano ai fini ICI: quella in senso stretto definita dall'art. 2, lettera b) del D.Lgs. 504/1992⁵⁵, che istitui-

⁵² CORSO, *op. cit.*, 2171.

⁵³ MASTROGIACOMO, *op. cit.*, *ibidem*; IZZO, *op. cit.*, *ibidem*; CAPOLUPO, *I possibili riflessi penali etc.*, cit, 6548.

⁵⁴ MASTROGIACOMO, *op. cit.*, 4506.

⁵⁵ "Ai fini dell'imposta di cui all'articolo 1: a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato; b) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'art. 9⁵⁵, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di atti-

sce e disciplina l'imposta comunale sugli immobili, e quella convenzionale recata dall'art. 5, co. 6⁵⁶ stesso D.Lgs.

vità dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera; c) per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del c.c."

⁵⁶ Art. 5 "Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1.

2. Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore 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 con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

3. Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3, dell'articolo 7 del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333 convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, applicando i seguenti coefficienti: per l'anno 1993: 1,02; per l'anno 1992: 1,03; per l'anno 1991: 1,05; per l'anno 1990: 1,10; per l'anno 1989: 1,15; per l'anno 1988: 1,20; per l'anno 1987: 1,30; per l'anno 1986: 1,40; per l'anno 1985: 1,50; per l'anno 1984: 1,60; per l'anno 1983: 1,70; per l'anno 1982 e anni precedenti: 1,80. I coefficienti sono aggiornati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. In caso di locazione finanziaria il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali, ed estensione della procedura prevista nel terzo periodo del comma 1 dell'articolo 11; in mancanza di rendita proposta il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.

4. Per i fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti.

5. Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

6. In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 31, co. 1 lettere c),d), e) della L.457/78, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'articolo 2, senza computare il valore del fabbricato incorso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.

“Per area fabbricabile in senso stretto si intende l’area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate in base alle norme sull’espropriazione per pubblica utilità (art. 5-bis L. 359/1992).

Per area edificabile in senso convenzionale si intende quella in cui sia in corso l’effettiva utilizzazione edificatoria, la demolizione di fabbricato ovvero interventi di recupero edilizio”⁵⁷. In quest’ultima fattispecie, nella determinazione della base imponibile, non si computa “il valore del fabbricato in corso d’opera fino alla data di ultimazione dei lavori in corso di costruzione, ricostruzione e ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito, o ristrutturato è comunque utilizzato”⁵⁸.

Le possibilità effettive di edificazione

Alla luce della distinzione rilevata, si è affermato che *“la nozione di area fabbricabile in senso stretto tiene conto non di generici caratteri del suolo che lo rendono adatto all’edificazione, bensì della potenzialità dell’area stessa ad essere utilizzata a scopi edificatori. Tale “utilizzo” o impiego fruttuoso del terreno va verificata sulla base degli strumenti urbanistici generali in atto o in via di adozione”⁵⁹.*

Quanto sopra ci porta, sinteticamente, a desumere che:

a) ai fini dell’individuazione di fabbricabilità o meno di un’area, la norma richiama anche i criteri previsti ai fini dell’indennità di espropriazione per pubblica utilità ed è noto che, a tali effetti, la giurisprudenza di legittimità più consolidata utilizza il criterio della cd. *“potenzialità edificatoria”*. Per cui, a prescindere dall’inclusione di un suolo, da parte dello strumento urbanistico, in una zona oppure in un’altra, soccorre una valutazione delle situazioni di fatto materiali e topografiche⁶⁰;

7. *Per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello che risulta applicando all’ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell’anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque.”*

⁵⁷ A. GUGLIUCCI, *Indennità di espropriazione dell’area fabbricabile e imposta comunale sugli immobili, Il Fisco* 1993, 7231.

⁵⁸ GUGLIUCCI, *op. cit.*, *ibidem*.

⁵⁹ GUGLIUCCI, *op. cit.*, *ibidem*.

⁶⁰ Cass. civ. Sez. I, n. 11764 del 19/9/2001, ne *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big Cd-rom*, cit. Peraltro, è evidente che la nozione ai fini ICI di area fabbricabile è più ampia di quella che rileva in materia di espropri. In quest’ultimo caso, l’inclusione nello strumento urbanistico e l’edificabilità di fatto vanno considerati **congiuntamente**; mentre l’art. 2 D.Lgs. 504 cit., utilizzando la disgiunzione *“ovvero”*, consente di ritenere fabbricabile l’area in presenza anche di uno solo tra i due parametri.

b) detto in altri termini, la fabbricabilità di un'area può risultare direttamente, perché ricompresa come tale in un piano regolatore, oppure, al contrario, indirettamente, se non ricompresa nel piano, dalla sua ubicazione, qualificata da una serie di elementi obiettivi, tra i quali possono menzionarsi, a titolo esemplificativo, la sua accessibilità, lo sviluppo edilizio della zona o la vicinanza a reti viarie e di collegamento con il centro urbano. *“A tale stregua, l'edificatorietà del fondo si deduce dalla sua ubicazione o accessibilità oppure dallo sviluppo in atto nella zona o nelle zone immediatamente adiacenti ovvero alla presenza di servizi pubblici o sociali”*⁶¹;

c) la circostanza che un terreno sia in concreto sfruttato ai fini agricoli non osta a che il terreno medesimo, anche se non ricompreso nel piano regolatore, in presenza di elementi che indicano la sua attitudine all'utilizzazione edificatoria, possa essere considerato area edificabile. Fanno a tale ultimo proposito eccezione i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale (invero, la lettera dell'art.2 D.lgs. 504 cit. sembra condurre alla stessa conclusione anche quando il terreno non sia agricolo, purchè condotto da coltivatore diretto).

Nell'impianto normativo del D.Lgs. 504/92 si è inserito l'art. 16⁶², *“una disposizione dalla formulazione non molto felice, con la quale si è inteso intervenire in modo indubbiamente rilevante, nella procedura di esproprio per pubblica utilità e determinazione della corrispondente indennità dovuta”*⁶³. L'articolo citato dispone: *“in caso di espropriazione di area fabbricabile l'indennità è ridotta ad un importo pari al valore indicato nell'ultima dichiarazione o denuncia presentata”*⁶⁴ dall'espropriato ai fini dell'applicazione dell'imposta, qualora il valore dichiarato risulti inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti”.

⁶¹ GUGLIUCCI, *op. cit.*, 7232.

⁶² *In caso di espropriazione di area fabbricabile, l'indennità è ridotta ad un importo pari al valore indicato nell'ultima dichiarazione o denuncia presentata dall'espropriato ai fini dell'applicazione dell'imposta qualora il valore dichiarato risulti inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti.*

In caso di espropriazione per pubblica utilità, oltre all'indennità, è dovuta una eventuale maggiorazione pari alla differenza tra l'importo dell'imposta pagata dall'espropriato o dal suo dante causa per il medesimo bene negli ultimi cinque anni e quello risultante dal computo dell'imposta effettuato sulla base della indennità. La maggiorazione, unitamente agli interessi legali sulla stessa calcolati, è a carico dell'espropriante”.

⁶³ L. DEL FEDERICO, *Espropriazione per pubblica utilità e tassazione ai fini ICI, Il Fisco* 1998, 36 ss.

⁶⁴ Per approfondimenti sui delicati problemi posti dall'interpretazione della dizione *“ultima dichiarazione o denuncia presentata”* cfr. GUGLIUCCI, *op. cit.*, 7226 ss.

È evidente, pertanto, che “secondo l’art. 16 l’indennità di esproprio si deve parametrare al valore dell’immobile dichiarato come base imponibile ICI”⁶⁵, come è altrettanto evidente che se il valore dell’immobile denunciato è inferiore a quello determinato sulla base della normativa prevista sull’indennità di espropriazione per pubblica utilità, il corrispettivo dovuto come indennità di esproprio sarà passibile di un’inevitabile riduzione. In sostanza, il legislatore, in modo tecnicamente inopportuno e politicamente discutibile, sovrappone impropriamente due piani: il diritto all’indennità in caso di esproprio e il dovere di dichiarare fedelmente l’imponibile. Dovere che, se trasgredito, deve portare a conseguenze sanzionatorie dirette e non comprimere diritti costituzionalmente garantiti (art. 42 co. 3 Cost.).

Per le aree edificabili si considera il valore commerciale al 1 gennaio dell’anno di riferimento, con conseguente irrilevanza delle variazioni successive a tale data. Per esplicita previsione del comma 5 dell’art. 5 D.Lgs. 504 cit., il valore commerciale va quantificato considerando congiuntamente⁶⁶: la zona territoriale di ubicazione; l’indice di edificabilità; la destinazione d’uso consentita; gli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione; i prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Novità per il periodo d’imposta 2003

L’art. 58 co. 1 n. 134 DPR 8/1/2001 n. 327 (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di esproprio per pubblica utilità) ha esplicitamente abrogato l’art. 16 D.Lgs. 504/1992 relativo alla determinazione dell’indennità di esproprio. Si tratta di una norma con iniziale effetto previsto dal 1 gennaio 2002⁶⁷, successivamente differito al 30 giugno 2002⁶⁸ e, da ultimo prorogato al 30 giugno 2003⁶⁹. Lo stesso DPR 327 cit. ha innovato la materia qui trattata con l’art. 37, co.7 che dispone: “L’indennità di espropriazione di un’area edificabile è ridotta ad un importo pari al valore indicato nell’ultima dichiarazione o denuncia presentata dall’espropriato ai fini dell’imposta comunale sugli immobili prima della determinazione formale dell’indennità nei modi stabiliti dall’art. 20, co. 3 e dall’art. 22, co. 1, qualora il valore dichiarato risulti contrastante con la normativa vigente ed inferiore all’indennità di espropriazione come determinata in base ai commi precedenti”.

⁶⁵ DEL FEDERICO, *op. cit.*, 37.

⁶⁶ Al riguardo, cfr. Ris. Min. n. 209/E del 1997, ne *I Quattro codici della Riforma Tributaria big CD-Rom*, cit.

⁶⁷ Come previsto dal DPR 327/2001.

⁶⁸ Dall’art. 5 co. 1, DL 23 novembre 2001, n. 411 conv. in L. 31 dicembre 2001, n. 463

⁶⁹ Con L. 185/2002.

La disposizione da ultimo citata è stata giudicata “*fortemente penalizzante per il proprietario, in quanto recepisce integralmente la vecchia normativa, senza effettuare un adeguamento al valore del bene espropriato, così come stabilisce la giurisprudenza costituzionale che si riferisce ad un serio ristoro, cioè ad un valore che se non deve consistere nel pieno valore di mercato del bene, è a questo che deve tendere*”⁷⁰.

3. RENDITA CATASTALE DI FABBRICATI

- a. denuncia ICI in assenza di rendita assegnata dalla Agenzia del territorio, quindi dichiarata dal contribuente ai fini della imposta comunale;
- b. successivo classamento ed attribuzione di una classe e rendita inferiori a quelle dichiarate, o viceversa;
- c. rapporti tra rendita proposta e rendita definitiva;
- d. effetti della rendita proposta.

Immobili sprovvisti di rendita catastale: disciplina ai fini della denuncia ICI

Ai sensi dell’art. 5, co. 4, del D.Lgs. 504/92,⁷¹ quando la dichiarazione ICI comprende fabbricati non iscritti in catasto, purchè distinti da quelli appartenenti ad imprese, e fabbricati cui sia stata attribuita una rendita catastale inadeguata, a seguito di variazioni permanenti, anche dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, il contribuente doveva determinare il valore dei cespiti soggetti ad imposta facendo riferimento alla rendita catastale di fabbricati già censiti, ossia utilizzando la cd. “rendita presunta”. L’art. 11, co. 1, ultimo periodo, D.Lgs. 504 cit., introduceva nelle dette eventualità “*una particolare procedura operativa*”⁷² in base alla quale:

– il comune trasmetteva copia della dichiarazione contenente immobili non censiti all’Ufficio Tecnico Erariale (adesso Agenzia del Territorio) il quale, entro un anno, provvede all’attribuzione della rendita definitiva, dandone comunicazione al contribuente e al comune;

– entro il 31 dicembre dell’anno successivo a quello in cui era avvenuta la comunicazione, il comune provvedeva, sulla base della rendita attribuita,

⁷⁰ G. SCARPATI, *Il Sole 24-Ore*, 24/6/2002, ha riportato le valutazioni espresse al riguardo dal Presidente di Assoedilizia.

⁷¹ *Supra*, nota 56.

⁷² M. FERRI-G. TROISE, *Nuove modalità per la comunicazione al contribuente delle rendite catastali*, *Il Fisco* 2000, 1950.

alla liquidazione della maggiore imposta dovuta senza applicazione di sanzioni, maggiorata degli interessi nella misura indicata nel comma 5 dell'articolo 24, ovvero disponeva il rimborso delle somme versate in eccedenza maggiorate degli interessi computati nella predetta misura; se la rendita attribuita superava di oltre il 30% quella dichiarata, la maggiore imposta dovuta era maggiorata del 20%.

Sostanzialmente il legislatore in ambito ICI ha ricalcato il procedimento già disciplinato dall'art. 12 del D.L.70/1988⁷³, conv. in L. 154/88, in tema di

⁷³ *“Le disposizioni del comma 4 dell’articolo 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e del quinto comma dell’articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637, aggiunto con l’articolo 8 della legge 17 dicembre 1986, n. 880, si applicano anche ai trasferimenti di fabbricati o della nuda proprietà, nonché ai trasferimenti ed alle costituzioni di diritti reali di godimento sugli stessi, dichiarati ai sensi dell’articolo 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1° dicembre 1949, n. 1142, ma non ancora iscritti in catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita. Il contribuente è tenuto a dichiarare nell’atto o nella dichiarazione di successione di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. Alla domanda di voltura, prevista dall’articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 650, deve essere allegata specifica istanza per l’attribuzione di rendita catastale nella quale dovranno essere indicati oltre che gli estremi dell’atto o della dichiarazione di successione cui si riferisce anche quelli relativi all’individuazione catastale dell’immobile così come riportati nell’atto medesimo; la domanda non può essere inviata per posta e dell’avvenuta presentazione deve essere rilasciata ricevuta in duplice esemplare, che il contribuente è tenuto a produrre al competente ufficio del registro, entro sessanta giorni dalla data di formazione dell’atto pubblico, o di registrazione della scrittura privata, ovvero dalla data di pubblicazione o emanazione degli atti giudiziari, ovvero dalla data di presentazione della dichiarazione di successione; l’ufficio restituisce un esemplare della ricevuta attestandone l’avvenuta produzione. In caso di mancata presentazione della ricevuta nei termini, l’ufficio procede ai sensi dell’articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e dell’articolo 26, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637.*

2. Gli uffici tecnici erariali, entro dieci mesi dalla data in cui è stata presentata la domanda di voltura, sono tenuti ad inviare all’ufficio del registro, presso il quale ha avuto luogo la registrazione, un certificato catastale attestante l’avvenuta iscrizione con attribuzione di rendita.

2-bis. Per le unità immobiliari urbane oggetto di denuncia in catasto con modalità conformi a quelle previste dal regolamento di attuazione dell’articolo 2, commi 1-quinquies ed 1-septies, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, la disposizione di cui al primo periodo del comma 1 si applica, con riferimento alla rendita proposta, alla sola condizione che il contribuente dichiari nell’atto di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari o emanati e alle scritture private autentiche a decorrere dalla data di entrata in vi-

imposta di registro e successioni e donazioni, che consentiva di determinare su base catastale anche il valore imponibile di quelle unità immobiliari trasferite per atto tra vivi o *mortis causa*, sprovviste di rendita catastale, rinviando la quantificazione definitiva dell'imposta dovuta dai contribuenti al momento del classamento di dette unità immobiliari⁷⁴.

“Quindi, ben può dirsi che tanto per l'ICI, quanto per l'imposta di registro, vale un sistema di determinazione della base imponibile perfettamente identico, sia che si tratti di fabbricati censiti che di unità immobiliari prive di rendita catastale. Così, quando l'ufficio viene a conoscenza dell'ammontare della rendita stabilita dal catasto, se riscontra che la base imponibile deter-

gore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione e alle successioni aperte da tale data.

3-bis. Agli effetti dell'INVIM non è sottoposto a rettifiche il valore iniziale degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita, se dichiarato in misura non superiore, per i terreni, a 60 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a 80 volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti, ai fini delle imposte sul reddito per l'anno di riferimento del valore iniziale, nè è sottoposto a rettifica il valore della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili dichiarati in misura non superiore a quella determinata sulla suddetta base agli effetti dell'imposta di registro e dell'imposta di successione. La disposizione si applica anche con riferimento ai presupposti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, e successive modificazioni, verificatisi anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto sempreché l'accertamento del valore iniziale non risulti già definito alla suddetta data.

3-ter. Dopo il comma 1 dell'articolo 11 della legge 17 dicembre 1986, n. 880, è aggiunto il seguente:

“1-bis. Le disposizioni previste dall'articolo 8 si applicano anche alle successioni aperte e alle donazioni poste in essere anteriormente al 1° luglio 1986, per le quali non sia già intervenuto il definitivo accertamento del valore imponibile. Se il valore risulta dichiarato, entro il 30 giugno 1986, in misura inferiore a quella risultante dalla applicazione del suddetto articolo 8, i contribuenti possono, senza applicazione di sanzioni, adeguare il valore dichiarato a quello risultante dalla applicazione dei moltiplicatori ai redditi catastali aggiornati con i coefficienti stabiliti per l'anno di apertura della successione o di registrazione dell'atto relativamente alle successioni aperte o alle donazioni registrate anteriormente al 1° gennaio 1986 e con quelli stabiliti per l'anno 1985 relativamente alle successioni aperte o alle donazioni registrate nel 1986 prima della pubblicazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. A tal fine deve essere presentata all'ufficio del registro, entro il 30 settembre 1988, dichiarazione integrativa.

3-quater. La disposizione del comma 3-ter è applicabile sempreché l'accertamento non sia divenuto definitivo alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”

⁷⁴ Sull'argomento, v. A. TARANTINO, *Le conseguenze processuali della mancata notifica del provvedimento di accatastamento*, *Dir. e prat. trib.* 2001, 861 ss.

minata capitalizzando tale rendita è superiore a quella dichiarata dal contribuente, provvede a liquidare la differenza d'imposta, notificando al soggetto passivo un apposito provvedimento"⁷⁵.

Comunicazione delle rendite catastali (nuove modalità).

Senonché, una volta attribuita la rendita in via definitiva, questa non doveva essere notificata all'interessato, il quale ne acquisiva conoscenza legale tramite la pubblicazione nell'albo pretorio (v. comunque *supra*, 29). In tal senso, "è facile rendersi conto del fatto che il soggetto passivo subiva le conseguenze negative derivanti dall'inefficiente comportamento dell'amministrazione pubblica che ometteva nei suoi confronti la comunicazione avente ad oggetto l'attribuzione della rendita effettiva, se non nella forma irrituale e di difficile conoscibilità dell'affissione nell'albo pretorio presso la sede comunale"⁷⁶.

Adesso, sull'argomento, l'art. 74 L. 342/2000⁷⁷ ha introdotto importanti

⁷⁵ E. CARRASI, *Gli aspetti sanzionatori dell'omesso o tardivo versamento ICI*, *Il Corriere Tributario* 2002, 1613.

⁷⁶ FERRI-TROISE., *op. cit.*, 1951.

⁷⁷ 1." 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. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di cui all'art. 21 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo. Dell'avvenuta notificazione gli uffici competenti danno tempestiva comunicazione ai comuni interessati.

2. Per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, che siano stati recepiti in atti impositivi dell'Amministrazione Finanziaria o degli enti locali non divenuti definitivi, non sono dovuti sanzioni ed 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. Non si fa luogo in alcun caso a rimborso di importi comunque pagati. Il ricorso di cui all'art. 2, comma 3 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, avverso gli atti di attribuzione o di modificazione delle rendite, resi definitivi per mancata impugnazione, può essere proposto entro il termine di sessanta giorni decorrenti dalla data di entrata in vigore della presente legge.

3. Per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, 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 decadenza previsti dalle norme per i singoli tributi, alla liquidazione o all'accertamento dell'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita. I relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni.

4. All'art. 5 comma 4, del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, sono abrogati il secondo, il terzo, il quarto e il quinto periodo" (...*omissis*).

innovazioni che sono state oggetto di un'articolata disamina nella circolare n. 4 della Direzione centrale della fiscalità locale del 13 marzo 2001⁷⁸. Per effetto di tale normativa, si è stabilito che l'attribuzione o la modificazione delle rendite catastali (sia per i terreni che per fabbricati) si considera efficace solo a decorrere dalla **notifica** che ritualmente sia fatta di detta attribuzione o modificazione agli intestatari della partita catastale sotto la quale si registrano, appunto, le variazioni.

Secondo i chiarimenti offerti dalla Circolare n. 4 cit., rispetto alle disposizioni della L. 488/1999 *“non è più sufficiente quindi la semplice comunicazione della rendita catastale, eseguita con le modalità stabilite nella nota n. C/88414 del 29/12/99 del Dipartimento del Territorio”⁷⁹, ma occorre effettuare la notificazione della rendita stessa, seguendo le norme di carattere generale⁸⁰ stabilite dalla legge per tale procedimento”*. Inoltre, la notificazione deve essere effettuata dall'Ufficio del territorio competente che deve darne tempestiva comunicazione ai comuni interessati. Per effetto di tale normativa, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali acquistano rilevanza giuridica solo dal momento in cui queste ultime siano ritualmente notificate. Pertanto il comune, dal 1 gennaio 2000, fino alla data dell'avvenuta notificazione della rendita, non può legittimamente richiedere al soggetto passivo ICI:

– l'imposta relativa afferente le annualità precedenti alla notifica stessa, a titolo di differenza tra quanto effettivamente versato dal contribuente e quanto invece sarebbe stato dovuto in base alla rendita attribuita. Ciò, in quanto questa, essendo efficace solo dalla data della notifica, risulta essere un dato giuridicamente inesistente fino a quando non legalmente resa nota all'interessato⁸¹. E' abbastanza evidente che, nella fattispecie, il presupposto impositivo, pur se verificatosi in precedenza (per effetto del possesso dell'immobile), si perfeziona definitivamente solo nel momento dell'attribuzione e notificazione della rendita⁸²;

⁷⁸ Leggibile anche ne *Il Sole 24-Ore* del 15/3/2001.

⁷⁹ Edita ne *Il Fisco* 2000, 391.

⁸⁰ Artt. 137 ss. c.p.c. e 60 DPR 600/1973.

⁸¹ Questo perché, come ritenuto anche dalla Corte di Cassazione (Sez. Trib. n. 4760 del 30/3/2001, in *Giur Imp.* 2001, 594) *“tutti gli atti che incidono sulla sfera patrimoniale del contribuente non possono produrre effetti prima della loro concreta ed effettiva conoscenza”*. Tali principi sono stati sanciti anche dal legislatore che nello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), oltre a ribadire che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo (art. 3) pone a carico della Pubblica Amministrazione lo specifico obbligo di assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati (art. 6).

⁸² CARRASI, *op. cit.*, 1613.

- le sanzioni, poiché nessuna violazione può essere imputata al contribuente che abbia versato il tributo in base a quanto dichiarato;
- gli interessi, in quanto non vi è alcun recupero di imposta sul quale poterli calcolare.

Tali conclusioni hanno già trovato il conforto in epoca recentissima della giurisprudenza di merito⁸³ che, peraltro, è andata oltre, stabilendo condivisibilmente che non è dovuta nemmeno la differenza d'imposta, potendosi richiedere il tributo soltanto a decorrere dalla data di notificazione delle rendite catastali.

Va precisato che, secondo quanto affermato nella circolare n. 207/E del 16 novembre 2000⁸⁴, con cui il Ministero ha fornito le prime indicazioni sulle disposizioni della legge in esame, e ribadito nella circolare n. 4/FL cit. *“l'articolo 74 non si applica agli atti impositivi riferiti alle rendite proposte dai soggetti passivi ICI secondo la procedura informatica DOC-FA stabilita dal decreto del ministro delle finanze n. 701 del 19/4/94”*⁸⁵.

A questo punto si rende necessaria una breve digressione sulle disposizioni regolamentari contenute nel DM 701/1994.

Disposizioni contenute nel DM 701/1994

Tra le disposizioni innovative che hanno interessato la disciplina catastale, particolare importanza riveste, sia sotto il profilo delle modalità di presentazione delle dichiarazioni sia sotto quello del loro contenuto, il regolamento approvato con il DM 701/94. In tale regolamento si è, infatti, prescritta la presentazione delle dichiarazioni su supporto magnetico; quanto al contenuto, è stato previsto che i contribuenti, nelle dichiarazioni relative alle **unità immobiliari urbane di nuova costruzione** e in quelle di **variazione dello stato dei beni**, devono adesso anche *“proporre la categoria, la classe e la rendita da attribuire ai beni... 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... alla determinazione della rendita catastale definitiva”*.

⁸³ Comm. trib. reg. Sicilia, Sezione distaccata di Siracusa, Sez. XVI, n. 129 del 1/10/2001, ne *Il Fisco*, 2002, 3542.

⁸⁴ Edita ne *I Quattro codici della Riforma Tributaria big Cd-Rom*, cit.

⁸⁵ Emanato in attuazione dell'art. 2, co. 1-*quinquies* e 1-*septies* del D.L. 23 gennaio 1993, convertito in L. 75/1993. Nella prassi amministrativa le nuove modalità sono definite metodo “DOC-FA” (Documenti Catasto Fabbricati).

Questo spiega perché le rendite che il contribuente si autoattribuisca con il sistema Doc-Fa in quanto iscritte in catasto su dichiarazione di parte, si considerano giuridicamente conosciute dal dichiarante senza necessità di notificazione formale. E' ovvio che, nel caso in cui l'Agenzia del territorio modifichi la rendita entro il termine di dodici mesi, previsto dal menzionato decreto, dovrà notificare la nuova rendita e quest'ultima sarà efficace solo dalla data della sua notificazione.

Atti degli uffici adottati entro il 31 dicembre 1999 e recepiti in atti impositivi del Comune

Quanto al problema dell'attribuzione o modificazione di rendite catastali entro il 31 dicembre 1999⁸⁶ recepite dal Comune in atti impositivi che, al 10 dicembre 2000, data di entrata in vigore della L. 342/2000, non fossero ancora divenuti definitivi⁸⁷, l'art. 74 L. 342 cit. stabilisce che non sono dovuti 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 l'attribuzione della rendita. Ne consegue che chi si trovi nelle descritte condizioni:

– deve versare soltanto la somma corrispondente alla differenza tra l'imposta effettivamente dovuta sulla base della rendita attribuita e quella corrisposta in base alla rendita presunta⁸⁸;

– non dovrà corrispondere né le sanzioni né gli interessi che erano invece dovuti fino al 31 dicembre 1999, ma senza possibilità di rimborso per chi abbia già versato⁸⁹.

⁸⁶ Data fino alla quale gli atti dell'ufficio del territorio potevano considerarsi giuridicamente conosciuti dal contribuente con la semplice pubblicazione mediante affissione nell'Albo pretorio.

⁸⁷ Per intervenuto ricorso alla Commissione Tributaria o per non essere trascorso il termine di 60 giorni per detta impugnativa.

⁸⁸ *Contra*, nel senso che in tal caso non sia dovuta nemmeno la differenza d'imposta, Comm. Trib. Prov.le Firenze, Sez. XIX, n. 17 del 13/3/2001, in *Boll. Trib.* 2001, 555.

⁸⁹ Per espressa disposizione dell'art. 74 cit., co. 2 “*non si fa luogo in nessun caso al rimborso di importi comunque pagati*”. Disposizione letteralmente ambigua e “politicamente” inopportuna, oltre che sicuramente censurabile in sede di controllo di costituzionalità, specie se tra “*gli importi*” dovessero ricomprendersi anche i versamenti a titolo di imposta.

Atti degli uffici adottati entro il 31 dicembre e che non siano stati recepiti dal Comune in atti impositivi

Il co. 3 dell'articolo 74 cit. affronta, infine, un'ulteriore fattispecie, quella cioè in cui gli atti che abbiano comportato l'attribuzione o la modificazione di rendita siano stati adottati dall'Ufficio del Territorio entro il 31 dicembre 1999, ma non siano ancora stati recepiti dal comune in atti impositivi. In questo caso, il comune dovrà provvedere, entro i termini di decadenza dal potere di esercizio della potestà impositiva, fissati nell'art. 11 D.Lgs. 504/1992, ad emettere gli avvisi finalizzati al recupero della sola maggiore imposta risultante dalla rendita attribuita. Sull'eventuale maggiore imposta non potranno essere calcolati né sanzioni, né interessi, visto che il comma 3 cit. impone ai Comuni di richiedere ai contribuenti unicamente *“l'eventuale imposta sulla base della rendita catastale attribuita”*.

Rapporto tra l'art. 74 e l'art. 5 D.Lgs. 504/1992.

L'esaminato contenuto dell'art.74 cit. porta ad interrogarsi sull'effettiva operatività delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 504/1992 che interessano direttamente la materia. Come visto, l'art. 5 co. 4 D.Lgs. 504 cit., infatti, prevede che *“per i fabbricati...non ancora iscritti in catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore degli immobili è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati già iscritti”*.

Detta norma appare incompatibile con la norma del comma 1 dell'art. 74 cit., secondo il quale, come visto, dal 1 gennaio 2000 nessuna rilevanza potrà ormai essere riconosciuta ad una rendita presunta, poiché, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, è solo la rendita attribuita e ritualmente notificata, oppure quella “proposta” dal contribuente secondo la procedura Doc-Fa, che concretizza il presupposto impositivo e, quindi, rende possibile assolvere correttamente l'obbligazione tributaria. Peraltro il Comune, fino a quando al soggetto passivo non viene notificata la rendita catastale, non può a ragione richiedere l'imposta dovuta. Pertanto, anche se l'art. 74 co. 4 cit. abroga espressamente solo il secondo, terzo, quarto e quinto periodo del comma 4 dell'art. 5 D.Lgs. 504 cit., alla luce di quanto illustrato, anche il primo periodo, sopra riportato, deve intendersi abrogato per incompatibilità con le disposizioni sopravvenute.