

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

Relatore:

Dott. Achille MELONCELLI

Consigliere di Corte di Cassazione – Giudice Tributario
della Commissione Tributaria Regionale del Lazio

SOMMARIO: 0. Introduzione. – **I. I coefficienti presuntivi di reddito** – 1. Le presunzioni categoriali di reddito. – 2. La natura giuridica dello studio di settore; – 2.1. La struttura dello studio di settore; – 2.2. La funzione dello studio di settore. – 2.2.1. Gli effetti dello studio di settore. – 2.2.1.1. Adeguamento allo studio di settore ed esercizio del potere di accertamento; – 2.2.1.2. Adeguamento allo studio di settore e sanzioni tributarie amministrative; – 2.2.1.3. Adeguamento allo studio di settore e sanzioni tributarie penali; – 2.2.1.4. Conclusione sugli effetti dello studio di settore. – 2.2.2. Gli scopi dello studio di settore; – 2.2.3. Il fondamento dello studio di settore. – 2.3. Conclusione sulla natura dello studio di settore. – 3. Il regime dello studio di settore. – 3.1. La formazione partecipata dello studio di settore; – 3.2. La conoscibilità dello studio di settore; – 3.3. I presupposti per l'applicazione dello studio di settore; – 3.4. L'applicazione provvedimentoale dello studio di settore; – 3.5. L'efficacia nel tempo dello studio di settore; – 3.6. La strumentalità dello studio di settore; – 3.7. L'invalidità dello studio di settore; – 3.8. La prova della presunzione praticata dallo studio di settore. – **II. Terreni non edificati, edificabili ma sottoposti a vincolo urbanistico di destinazione.** – 1. La nozione di area fabbricabile o terreno edificabile. – 2. I problemi. – 2.1. L'onere probatorio della presentazione della dichiarazione ICI; – 2.2. Le conseguenze della mancata presentazione della dichiarazione ICI. – 3. La quantificazione dell'indennità di espropriazione. – **III. Rendita catastale di fabbricati.** – 1. Premessa. – 2. L'imposta comunale sugli immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita. – 3. L'imposta di registro sul bene immobile dichiarato, ma non ancora iscritto in catasto con attribuzione di rendita. – 3.1. Le operazioni di conoscenza aventi per oggetto l'attribuzione della rendita catastale; – 3.2. La non necessità dell'avviso di accertamento nella determinazione automatica delle imposte per i beni immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita; – 3.3. Inapplicabilità del condono alle liti pendenti aventi per oggetto la richiesta di calcolo automatico per i beni immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita.

0. – *Introduzione*

I temi oggetto della relazione sono costituiti dai coefficienti presuntivi di reddito, dal regime dei terreni edificabili urbanisticamente vincolati e dal-

la rendita catastale di fabbricati. Essi sono accomunati dal fatto di essere specie dell'unico genere delle presunzioni tributarie, le quali sono differenziate in base al criterio della categorialità/unicità oggettiva: da un lato, per la loro astrattezza, si collocano i cosiddetti criteri presuntivi di reddito o di ricavi e gli studi di settore, e, dall'altro, per la sua unicità, si pone la rendita catastale.

Le due specie di presunzione tributaria presentano, allo stato attuale, un diverso grado di elaborazione: mentre sulla rendita catastale si sono ormai consolidati gli orientamenti degli interpreti e, in particolare, della Corte di cassazione, che, come giudice di legittimità, è la fonte più rilevante del cosiddetto diritto vivente, sui criteri presuntivi di reddito e soprattutto sulla loro specie più evoluta, costituita dagli studi di settore, lo stato delle conoscenze non appare ancora giunto ad un grado di piena maturazione. Ritengo, pertanto, opportuno concentrare l'attenzione sulle presunzioni categoriali di reddito, mentre sulla rendita catastale sarà sufficiente un richiamo ai principali problemi relativi alla sua applicazione e alle loro ormai consolidate soluzioni.

I. – I coefficienti presuntivi di reddito

1. – Le presunzioni categoriali di reddito

Lo stato attuale delle conoscenze sulle presunzioni categoriali di reddito e, in particolare, sugli studi di settore appare caratterizzato in prevalenza da contributi dottrinali generalmente descrittivi e da pronunce giurisdizionali relativamente scarse, che ovviamente, in conformità alla loro natura, sono a sistematicità presupposta o solo incidentalmente espressa. Quanto al legislatore, il suo intervento è limitato ad alcune scarse disposizioni che legittimano l'amministrazione pubblica ad elaborare gli studi di settore, di cui vengono regolati solo parzialmente finalità, effetti e procedimento di formazione. Si mantiene alla Parte I di questa relazione il titolo proposto dagli organizzatori del Seminario, anche se si deve sottolineare che i coefficienti presuntivi di reddito sono solo una specie delle presunzioni categoriali di reddito e che il discorso sarà concentrato su quell'altra più evoluta specie che è costituita dallo studio di settore.

Il ricorso a presunzioni categoriali di reddito, cioè a coefficienti presuntivi, a parametri e a studi di settore è consentito all'amministrazione tributaria, stando alle esplicite formulazioni delle disposizioni normative, quando

essa debba procedere ad accertamento extracontabile, ai sensi dell'art. 39.2 DPR 29 settembre 1973, n. 600, dei redditi di impresa, anche minori, e dei redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Il presupposto dell'accertamento tributario extracontabile è l'inesistenza o l'inattendibilità della contabilità del contribuente. Tuttavia, la giurisprudenza, prima, e, poi, la stessa legislazione hanno integrato la normazione prevedendo, a determinate condizioni, l'impiego delle presunzioni categoriali anche nell'accertamento contabile. Così l'art. 62 sexies.3 DL 30 agosto 1993, n. 331, ha previsto espressamente che «Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto». I presupposti per il ricorso all'utilizzazione delle presunzioni categoriali presuntive di reddito risiedono, dunque, nell'art. 39 DPR 29 settembre 1973, n. 600, e nell'art. 54 e 55 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e nel delicato rapporto tra l'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile: essi si applicano, in linea di principio, solo nel secondo, ma, a determinate condizioni, si fa ad essi ricorso anche nel primo.

Se si ripercorre rapidamente l'evoluzione della legislazione sui coefficienti presuntivi di reddito, si potrebbe affermare, dunque, che in origine, cioè nel 1972-1973, non erano le presunzioni categoriali, ma erano solo le presunzioni uniche, e che solo a partire dal 1985 si è pensato di procedere ad una loro categorizzazione, dandosi vita a tre fasi, l'ultima delle quali, la più raffinata, è quella degli studi di settore. Infatti, la normazione sull'accertamento tributario extracontabile si è caratterizzata, a partire dal 1985, per il tentativo di fare ad esso ricorso anche in assenza dei presupposti indicati dall'art. 39.2 DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Le fasi della sua elaborazione sono queste:

1) nel 1985 si sono introdotti dei criteri oggettivi di determinazione del volume d'affari ai fini dell'IVA, del reddito di impresa e del reddito di lavoro autonomo da applicare indipendentemente dall'art. 39 DPR 29 settembre 1973, n. 600 (art. 2.29 DL 19 dicembre 1984, n. 853, convertito in L. 17 dicembre 1985, n. 17, in relazione ai commi 1, 9 e 10 dello stesso articolo);

2) nel 1989 si è adottato un criterio misto, oggettivo e soggettivo insieme, perché si è previsto che l'accertamento si realizzasse con metodo induttivo, tenendo conto: a) sia di dati attinenti all'attività economica (caratteristi-

che, dimensioni e strumenti); b) sia di dati relativi all'autore dell'attività economica (contributo diretto lavorativo, caratteristiche dell'imprenditore o del professionista) (art. 11 e 12 DL 2 marzo 1989, n. 69, convertito in L. 27 aprile 1989, n. 154); tale normativa è stata, poi, estesa dalla L. 30 dicembre 1991, L. 413, dai soggetti che non si avvalevano della contabilità ordinaria, con esclusione dei soggetti passivi dell'IRPEG, anche a quei soggetti che avevano optato per la contabilità ordinaria;

3) nel 1993 sono stati adottati parametri, cioè indici statistico-matematici dei ricavi dei compensi, e gli studi di settore (art. 62 bis DL 30 agosto 1993, n. 321, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427); il ricorso agli studi di settore per condurre all'accertamento induttivo è stato legittimato solo a partire dal 1993, perché, in vigore dell'art. 32 DPR 29 settembre 1973, n. 600, le modalità di acquisizione della conoscenza previste da questo articolo erano tassative.

I fenomeni di cui ci si occupa sono specie di un genere che possiamo chiamare delle presunzioni categoriali: da fatti noti, riguardanti, non un individuo, ma gruppi omogenei di soggetti, cioè categorie di soggetti, si risale a fatti ignoti, relativi alle stesse categorie. La ragione della categorizzazione delle presunzioni sta nell'esigenza, per soggetti di capacità finita, di dominare l'infinito, dato che l'infinità dei fenomeni individuali si può dominare solo concettualmente, concependo delle categorie, dei gruppi omogenei di fenomeni di specie ultima. La tecnica di regolazione autoritativa dei comportamenti tributari per categorie presenta problemi analoghi a quelli che si pongono per i comandi normativi, perché si tratta di assicurare il rispetto del principio di eguaglianza, le difficoltà della cui attuazione applicative sono gravate dell'onere della ragionevolezza delle categorizzazioni e delle modalità applicative secondo la tecnica del giusto procedimento.¹

I profili generali dell'inquadramento tra le presunzioni degli istituti modellati dal legislatore per la gestione categoriale del rapporto giuridico tributario meriterebbero una considerazione più attenta di quella che è possibile dedicar loro in questa sede. Ai nostri più limitati fini è sufficiente, per il momento, ricordare che si ritiene comunemente, e con fondamento, che il problema principale che si pone sul piano operativo con riguardo allo studio di settore è questo: se l'accertamento presuntivo ex art. 62 *sexies* DL 30 agosto 1993, n. 331, possa essere adottato dall'ufficio in presenza del discostamento

¹ Il passaggio logico è stretto e manca in questa sede lo spazio per illustrare temi tanto delicati. Mi sia permesso, perciò, di rinviare a quanto ho avuto occasione di proporre in A. MELONCELLI *Manuale di diritto pubblico. Nozioni generali di diritto*. Milano, Giuffrè, 2000, 2.ed., 88-93.

tra ricavi dichiarati dal contribuente e quelli risultanti dallo studio di settore rettificando il valore dichiarato a quello presunto, oppure se la rettifica in tanto sia legittima in quanto il discostamento sia accompagnato e confermato da altri fatti presuntivi. A tale problema si affiancano poi numerose altre questioni, la cui soluzione forma il regime dello studio di settore. Poiché la determinazione di tale regime dipende dalla natura che si riconosca allo studio di settore, la sua individuazione è necessaria per tentare di disegnare un quadro completo dell'istituto. Alla natura dello studio di settore e al regime che ne consegue sono dedicati, pertanto, i paragrafi che seguono.

2. – *La natura giuridica dello studio di settore*

La natura giuridica dello studio di settore si determina, al pari di qualsiasi altro istituto giuridico, in base alla sua struttura (elementi e rapporti tra gli elementi) e alla sua funzione (effetto, scopo e fondamento).

2.1. – *La struttura dello studio di settore*

Lo studio di settore è il risultato di una funzione matematica, della specie della funzione di regressione, che collega una serie piuttosto numerosa di variabili indipendenti, dell'ordine della decina, (processo produttivo, area di vendita, andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, modalità operative, infrastrutture esistenti, capacità di spesa, tipologia dei fabbisogni) ad una variabile dipendente, costituita dai ricavi potenziali. Per questa ragione la funzione di regressione è chiamata anche funzione di ricavo.

La funzione di regressione è costruita attraverso un procedimento tecnico applicativo delle regole della statistica: acquisizione di dati contabili ed extracontabili dei contribuenti di un determinato settore produttivo; modellazione delle categorie di contribuenti o *cluster*; individuazione di indici statistici per ciascuna categoria.

Lo studio di settore è, dunque, una relazione inferenziale quantitativa tra due fattori categoriali, dei quali il primo è complesso e il secondo è semplice: l'attività economica produttiva di reddito, determinata oggettivamente e soggettivamente, e gli introiti da essa producibili:

1) lo studio di settore è una relazione inferenziale, perché dal primo dato, che si assume come noto, si risale al secondo seguendo un ragionamento logico matematico;

2) in secondo luogo, lo studio di settore è una relazione quantitativa, per-

ché dalla serie complessa ed eterogenea di dati (quantitativi e qualitativi) del primo fattore si passa ad una mera quantificazione del secondo semplice fattore;

3) infine, lo studio di settore collega un fatto complesso e un fatto semplice secondo un rapporto di causalità probabilistica.

2.2. – La funzione dello studio di settore

La funzione di un istituto giuridico si determina rilevando dalla normazione gli effetti, lo scopo e il fondamento e percorrendo una strada inversa a quella seguita dal legislatore.

2.2.1. – Gli effetti dello studio di settore

2.2.1.1. – Adeguamento allo studio di settore ed esercizio del potere di accertamento

Se nella dichiarazione tributaria si enunciano ricavi di entità superiore a quelli risultanti dalla contabilità, ma conforme a quella risultante dallo studio di settore, le probabilità che un contribuente non sia sottoposto ad accertamento sono elevate. Resta, tuttavia, possibile che l'ufficio chieda chiarimenti se l'altro risultato dello studio di settore, costituito dagli indici economico-contabili, presenta valori anomali, i quali potrebbero far ipotizzare l'occultamento di ricavi o di poste di bilancio o l'esistenza di lavoro in nero. In ogni caso può essere esercitato il potere di accertamento analitico contabile ex art. 39 DPR 29 settembre 1973, n. 600, e ex art. 54 DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Se nella dichiarazione tributaria vengono denunciati ricavi in misura inferiore a quelli indicati nello studio di settore, l'ufficio può esercitare il potere di accertamento, che si sviluppa attraverso il seguente procedimento: invito al contribuente a indicare dati, a fornirne la prova e la valutazione, allo scopo di giustificare il discostamento dallo standard categoriale; nell'ipotesi in cui l'ufficio consideri insufficienti le informazioni del contribuente, si adotta l'accertamento in rettifica, nel quale si fornisce anche motivazione del rigetto delle giustificazioni del soggetto passivo d'imposta.

2.2.1.2. – Adeguamento allo studio di settore e sanzioni tributarie amministrative

L'adeguamento della dichiarazione tributaria allo studio di settore sottrae il contribuente all'applicazione delle sanzioni tributarie solo nel primo anno

di applicazione dello studio, mentre negli anni successivi è necessario registrare nella contabilità i ricavi nella quantità sufficiente a raggiungere il livello di congruità (art. 2 DPR 31 maggio 1999, n. 195).

2.2.1.3. – Adeguamento allo studio di settore e sanzioni tributarie penali

In base all'art. 10.6 L. 8 maggio 1998, n. 146, l'adeguamento della dichiarazione tributaria alle risultanze dello studio di settore non comporta alcuna responsabilità penale: la determinazione di maggiori ricavi, compensi e corrispettivi derivanti dall'applicazione degli accertamenti sulla base degli studi di settore non rileva ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'art. 331 cpp.

2.2.1.4. – Conclusione sugli effetti dello studio di settore

Se questi sono gli effetti dello studio di settore, si può, dunque, affermare, in sintesi, che esso non vincola in alcun modo il contribuente, che ne può tenere conto solo in vista di un eventuale adeguamento ad esso in sede di dichiarazione. Il fatto, poi, che, una volta entrato a regime lo studio di settore, esclusa la responsabilità penale, il contribuente che si adegui resta esposto alle sanzioni tributarie amministrative, dimostra che lo studio di settore ha come destinatario solo gli uffici tributari.

2.2.2 – Gli scopi dello studio di settore

Gli scopi dello studio di settore sono quelli di:

1) organizzare l'attività di accertamento tributario, selezionandone i soggetti passivi: la quantificazione dei ricavi e degli altri indici economici e contabile consente immediatamente agli uffici di individuare i contribuenti a rischio di evasione;

2) facilitare l'attività di accertamento tributario nei confronti dei soggetti selezionati;

3) contrastare l'evasione fiscale;

4) orientare i contribuenti nell'osservanza dei loro vincoli fiscali: il contribuente che conosce anticipatamente l'opinione dell'amministrazione sulla capacità reddituale della categoria cui egli appartiene, può valutare se adeguarsi spontaneamente e preventivamente al reddito presuntivo.

2.2.3. – Il fondamento dello studio di settore

Se guardiamo al fondamento dello studio di settore, lo si può individua-

re agevolmente, tenendo conto dei suoi effetti e del suo scopo, nel bilanciamento di due contrapposti interessi: quello pubblico alla rapida e ragionevole determinazione dei redditi di soggetti economicamente autonomi (imprenditori e lavoratori autonomi) e quello privato alla determinazione imparziale del reddito.

2.3. – *Conclusioni sulla natura dello studio di settore*

Emerge dalla struttura dello studio di settore che esso è un atto generale, perché ha un duplice oggetto astratto, o categoriale: un oggetto materiale e un oggetto personale. L'oggetto materiale è dato dall'attività considerata, o settore, mentre l'oggetto personale è costituito dagli operatori economici di quel medesimo settore. Entrambi sono fenomeni di genere, com'è dimostrato dal fatto che l'oggetto materiale può essere specificato, o diviso, in tante realtà produttive individuali (le imprese) quante sono quelle di cui è possibile riscontrare l'esistenza, e che l'oggetto personale (gli imprenditori) può essere specificato in tutti quegli individui che svolgono l'attività materiale considerata. L'oggetto dello studio di settore è un fenomeno di genere, o gruppo di fenomeni, aperto, nel senso che, se lo si considera in due momenti distinti del tempo, è facile prevedere che di fatto, nel secondo rispetto al primo, alcuni soggetti ne saranno usciti mentre altri vi saranno entrati.

Si badi bene che essere oggetto personale di un atto non significa esserne anche destinatario. La distinzione è determinante per escludere la natura normativa dello studio di settore, perché destinatari di esso sono soltanto gli uffici tributari titolari del potere di accertamento, e non i contribuenti, i quali sono soggetti passivi di una data imposta (sul reddito o IVA), la cui determinazione è effettuata dall'ufficio competente nell'esercizio del potere di accertamento, in occasione del quale l'attività istruttoria può essere ispirata anche allo studio di settore. Lo studio di settore, in quanto assume come destinatario l'ufficio per disciplinare le modalità di esercizio del suo potere di accertamento, è un atto amministrativo di organizzazione. Esso è generale per il suo oggetto astratto, come s'è veduto, ma non quanto ai destinatari, perché lo studio di settore viene applicato, solo ove l'ufficio lo ritenga necessario, in occasione dell'esercizio di un potere provvedimento di accertamento, rispetto al quale lo studio di settore funge da atto presupposto.

Lo studio di settore è un atto amministrativo di organizzazione, perché consente all'amministrazione tributaria di effettuare una selezione, tra tutti i contribuenti, di coloro che, discostandosi dal reddito categoriale "studiato" o "rilevato" per il settore, possono essere considerati come soggetti passivi di imposta e probabilmente inosservanti della legge tributaria. Lo studio di set-

tore è uno strumento di individuazione dei soggetti a rischio di illiceità tributaria. Lo studio di settore diventa, allora, uno strumento che l'amministrazione tributaria predispone per indirizzare e programmare la propria attività: è un atto che essa indirizza solo a se stessa; è, cioè, un atto di organizzazione.

Inoltre, dal profilo funzionale dello studio di settore emerge che esso è un atto amministrativo, e non un atto normativo, perché non è adottato nell'esercizio di un potere di comando generale e astratto, ma, intervenendo in una materia, quella delle presunzioni, che è oggetto di riserva di legge e di riserva di giurisdizione, non può essere introdotto che con legge e, in base al principio del giusto procedimento, è sottratto al potere normativo secondario. Ne deriva che gli atti abrogativi degli studi di settore non sono regolamenti, ma atti amministrativi, oggettivamente generali, di organizzazione dell'amministrazione pubblica: essi hanno come destinatari gli uffici, che vengono vincolati ad applicare le norme tributarie, secondo i criteri adottati dall'atto.

La natura dello studio di settore come atto di organizzazione ad oggetto generale, presupposto eventuale dell'avviso di accertamento, condiziona la soluzione dei problemi applicativi, che nel loro insieme formano il regime dell'istituto: la formazione partecipata, la conoscibilità, i presupposti per l'applicazione, l'applicazione provvedimento, l'efficacia nel tempo, l'invalidità e la prova.

3. – Il regime dello studio di settore

3.1. – La formazione partecipata dello studio di settore

L'art. 62 bis DL 30 agosto 1993, n. 331, dispone che <<Gli uffici del Dipartimento delle entrate 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'articolo 11 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 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 a 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 di imposta 1995>>.

Il contributo cognitivo delle categorie produttive interessate ha una funzione di preventiva acquisizione il consenso. Ciò, peraltro, non è fondamento giuridico sufficiente per vincolare il destinatario di un provvedimento impositivo basato su uno studio di settore.

3.2. – *La conoscibilità dello studio di settore*

L'art. 62 bis.1.3 DL 30 agosto 1993, n. 331, prevede che «<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 di imposta 1995>>».

L'adozione della pubblicazione sul giornale ufficiale dello Stato non deve trarre in inganno sulla natura giuridica dello studio di settore, il quale resta un atto organizzativo diretto agli uffici, senza trasformarsi né in un atto amministrativo a destinatari generali né in un atto normativo secondario. Se lo studio di settore viene pubblicato, la ragione sta nel prevalente interesse dell'amministrazione tributaria ad acquisire il consenso operativo anche del singolo contribuente, dopo avere acquisito quello della categoria in sede preventiva. Ma il singolo può disinteressarsi di acquisire la conoscenza effettiva dello studio di settore, perché nel provvedimento che lo riguarda dev'essere comunque indicato lo studio di settore utilizzato per l'accertamento.²

Il vero problema della conoscibilità dello studio di settore non è quello che attiene all'oggetto (settore) e al contenuto di specie (ricavo), ma quello che riguarda quella parte della sua motivazione che consiste nella descrizione dell'aspetto dinamico del contenuto di specie, cioè del processo di acquisizione della conoscenza che, poi, come risultato statico, forma il contenuto di specie del dichiarante in relazione all'oggetto.

Se si trattasse di un atto normativo, sia pure secondario, non vi sarebbe necessità di motivazione, non tanto perché il relativo obbligo sia oggi espressamente escluso dall'art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241, ma per il fenomeno di *Entfremdung*, di allontanamento di tutte le dichiarazioni normative dal loro autore e dalla specificità di oggetto e di destinatari che l'hanno ispirata. Invece, poiché lo studio di settore è un atto amministrativo ad oggetto generale, esso non è neanche uno di quegli atti amministrativi a contenuto generale, per i quali ancora l'art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241, esonera l'amministrazione pubblica dall'obbligo di motivazione. Insomma, lo studio di settore dev'esse-

² Corte di cassazione 18 aprile 1998, n. 3953.

re motivato. Se, poi, la formula dell'atto amministrativo a contenuto generale dovesse essere interpretata, a causa della diffusa tendenza a confondere l'oggetto con il contenuto di una dichiarazione, come comprensiva anche degli atti ad oggetto generale, ne deriverebbe la legittimità dello studio di settore privo di motivazione o con motivazione illogica o travisata di fatto. Ma per coloro, tra i quali mi colloco anch'io, che ritengono che oggetto e contenuto di specie di una dichiarazione siano due fenomeni strutturali ben nettamente distinti e che considerano estremamente difficile, se non impossibile, individuare un contenuto generale degli atti amministrativi, e che, in ogni caso, considerano irrilevante il contenuto generale per il regime degli atti amministrativi, tanto da ritenere inutile, perché inapplicabile, l'art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241, resta comunque vero che: a) se l'amministrazione pubblica adotta un atto di organizzazione, cioè un atto che è indirizzato a se stessa, essa non ha bisogno di motivarlo; b) se, poi, in un altro atto amministrativo - il provvedimento amministrativo tributario di imposizione a destinatario di specie ultima - l'amministrazione pubblica utilizza l'atto di organizzazione come oggetto di una motivazione per rinvio, nasce per essa, per la prima volta, il vincolo di motivare l'atto di organizzazione.

L'ipotesi sub b) è proprio quella che si verifica per lo studio di settore che sia richiamato nell'avviso di accertamento, che potrebbe essere contestato dal contribuente nella sua struttura. La completezza della formula matematica inferenziale e la complessità dei dati raccolti per elaborare lo studio di settore potrebbero indurre il giudice tributario sia a imporre all'amministrazione tributaria l'onere di giustificare e di provare i fatti utilizzati sia a ricorrere ad un consulente tecnico d'ufficio. Resta, però, aperto un problema di non poco conto: se l'amministrazione tributaria possa essere ammessa a fornire in giudizio la motivazione che non ha fornito nel procedimento amministrativo, perché vi osterebbe l'inammissibilità in sede processuale di una motivazione tardiva a integrazione di una motivazione che, in sede amministrativa, è rimasta a livello di astrazione.

Se le considerazioni sinora svolte fossero esatte, l'amministrazione tributaria dovrebbe, in sede di contraddittorio amministrativo, fornire al contribuente tutte le informazioni e tutti i documenti necessari per consentirgli di "conoscere" effettivamente la struttura profonda dello studio di settore che gli si vorrebbe applicare. Se il contribuente è in grado di contestarla, la contraddirà in sede amministrativa ed eventualmente motiverà in modo adeguato in sede di ricorso giurisdizionale. Se, poi, egli non è in grado di contestare alcunché in sede amministrativa, proterà comunque rivolgersi al giudice tributario, il quale sarà costretto a ricorrere eventualmente ad una consulenza tecnica d'ufficio.

Il vero problema della conoscibilità dello studio di settore non è, dunque, quello che attiene al momento presupposto astratto, cioè al momento della sua adozione, ma quello che riguarda la sua utilizzazione in sede di accertamen-

to di una specie tributaria ultima. In questa seconda occasione si realizza, infatti, la necessità, non solo che sia indicato lo studio di settore impiegato dall'ufficio, ma anche e soprattutto che lo studio di settore sia reso comprensibile nella sua integralità e, in particolare, nella sua formazione.

In conclusione la natura di atto di organizzazione dello studio di settore comporta che è necessario che esso sia conoscibile, da parte del contribuente, nel momento della sua applicazione e in quanto a lui applicato, cioè nel momento in cui, in sede istruttoria procedimentale, si dà vita al contraddittorio con l'amministrato e, a maggior ragione, nel momento in cui si adotta l'avviso di accertamento.

3.3. – *I presupposti per l'applicazione dello studio di settore*

Ai criteri presuntivi, e in particolare agli studi di settore, si ricorre nelle ipotesi di accertamento induttivo extracontabile in presenza dei presupposti dell'art. 39.2 DPR 29 settembre 1973, n. 600.³

D'altra parte, la regolarità puramente formale della contabilità non è di ostacolo al ricorso a criteri presuntivi se il confronto tra ricavi e costi denunciati manifesta una percentuale di ricarico modesta rispetto a quella risultante dagli studi relativi al settore merceologico nel quale si inserisce l'attività del contribuente. In tal caso l'ufficio può accertare induttivamente il reddito di impresa, mettendo in grado il contribuente di individuare gli elementi posti a base della pretesa tributaria.⁴

Se l'accertamento contabile ex art. 39.1 DPR 29 settembre 1973, n. 600, non dà luogo a rilievi e, quindi, a rettifica della dichiarazione del contribuente, perché la sua documentazione contabile è riconosciuta perfettamente regolare, sia pure dal punto di vista solo formale, il ricorso all'accertamento induttivo, o extracontabile, ex art. 39.2 dello stesso atto normativo, è illegittimo se effettuato dall'Ufficio nell'assenza di elementi certi e specificamente provati che facciano dubitare delle asserzioni formulate dal contribuente nella dichiarazione annuale.

L'Ufficio non si basa su elementi certi quando formula generiche affermazioni in ordine al reddito di imprese similari e a studi di settore, senza tener conto delle possibili soluzioni differenziali da azienda ad azienda, in relazione alle diverse ubicazioni, organizzazioni e capacità produttive.⁵

Se lo studio di settore consente all'ufficio di orientare la propria attività accertatrice sia selezionando i soggetti a rischio di evasione sia nella valuta-

³ Commissione tributaria centrale 4 giugno 1991, n. 4309.

⁴ Commissione tributaria centrale 24 giugno 1988, n. 5269.

⁵ Commissione tributaria centrale 24 giugno 1988, n. 5291; 15 novembre 1989, n. 6654.

zione dei parametri economici dell'impresa, esso di per sé non è sufficiente a fondare un accertamento tributario.

La giurisprudenza ha avuto modo, in proposito, di affermare con chiarezza che nell'accertamento tributario e, a maggior ragione nelle sentenze dei giudici tributari non ci si può avvalere, pena la carenza di motivazione, di sintetiche e stereotipate e formule di stile, come quella che ha preteso di sostenere una decisione <<sulla scorta degli elementi acquisiti agli atti e degli studi di settore>>. ⁶

Il mero richiamo dello studio di settore, infatti, consente al più al contribuente di rendersi conto dei risultati dell'elaborazione statistico-quantitativa operata dall'ufficio nella costruzione dello studio, ma non di conoscere il procedimento della sua formazione, se si considera che la formula di regressione può essere dedotta dai dati contenuti nella nota metodica che accompagna lo studio di settore solo possedendo qualificate ed adeguate conoscenze statistico-matematiche. D'altra parte, il giudice tributario al quale si chiedesse di verificare la correttezza dell'operato dell'ufficio, dovrebbe ricorrere alla collaborazione di un consulente tecnico.

La giurisprudenza di merito, peraltro, si è orientata nel senso di ritenere che ai criteri presuntivi si possa ricorrere <<tenendo conto degli studi del settore, della qualificazione dell'impresa e della situazione economica della medesima nel periodo di imposta considerato>>. ⁷

3.4. – *L'applicazione provvedimento dello studio di settore*

Lo studio di settore è atto amministrativo generale di organizzazione ed è atto generale quanto al suo oggetto, quanto alla categorizzazione delle imprese di settore. In quanto, poi, è atto presupposto strumentale dell'accertamento, esso viene utilizzato in sede di procedimento in occasione dell'esercizio del potere di determinazione del reddito di singoli contribuenti.

Ne deriva che i dati desumibili dallo studio di settore debbono essere adattati dall'ufficio alla peculiare situazione del soggetto passivo d'imposta oggetto di accertamento. E', infatti, condizione di legittimità dell'accertamento induttivo il fatto che le presunzioni categoriali si adattino alla specificità del soggetto passivo di imposta sottoposto a verifica. ⁸

⁶ Così censurata da Commissione tributaria centrale 28 gennaio 1985, n. 600.

⁷ Commissione tributaria di primo grado di Pesaro 24 aprile 1982, in Bollettino tributario ... 1982, I, 1582.

⁸ Commissione tributaria di primo grado di Genova 11 aprile 1991, in Diritto e pratica tributaria 1992, II, 1128; Corte di cassazione 7 febbraio 1992, n. 1376; Commissione tributaria di primo grado di Pesaro 26 giugno 1995, n. 587; Commissione tributaria centrale 1° dicembre 1995, n. 4104, e 10 luglio 1997, n. 3840.

3.5. – *L'efficacia nel tempo dello studio di settore*

La natura di atto di organizzazione dello studio di settore, influenzando, non sul potere di accertamento, ma solo sulle modalità del suo esercizio, ne comporterebbe la naturale retroattività, ad escludere la quale è intervenuta, però, l'esplicita previsione dell'art. 62 bis.1.3 DL 30 agosto 1993, n. 331, secondo la quale <<Gli studi di settore... hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995>>. Non a caso per i criteri presuntivi è stata riconosciuta, per costante giurisprudenza, la regola della retroattività per la natura procedimentale delle norme che li regolano.⁹

3.6. – *La strumentalità dello studio di settore*

Il ricorso agli studi di settore non può mai essere isolato da altri dati istruttori, ma deve concorrere con essi e, in particolare, con quelli attinenti al caso di specie ultima oggetto di provvedimento, amministrativo o giurisdizionale. Questa limitazione applicativa è una conseguenza della generalità oggettiva dell'atto.

Per stabilire se lo studio di settore possa essere utilizzato isolatamente dall'ufficio tributario a fini accertativi o se debba, comunque, essere impiegato in congiunzione con altri elementi di fatto, occorre tener conto che l'art. 62 sexies DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, collega matematicamente l'attività economica produttiva di reddito, non con il reddito complessivo, ma con i ricavi dell'impresa e con i compensi dei lavoratori autonomi, cioè con alcune soltanto delle componenti del calcolo contabile da effettuare per la determinazione del reddito. In sostanza, se l'ufficio utilizza lo studio di settore per determinare il reddito complessivo del contribuente, esso deve tener conto, oltre che degli elementi considerati dallo studio di settore, anche degli altri elementi, positivi e negativi, risultanti dalle scritture contabili e dalla dichiarazione tributaria. Da tutto ciò deriva che l'accertamento basato (anche) sullo studio di settore è un accertamento extracontabile induttivo nelle ipotesi ex art. 39.2 DPR 29 settembre 1973, n. 600, ed è un accertamento contabile analitico nelle ipotesi ex art. 39.1 DPR 29 settembre 1973, n. 600.

3.7. – *L'invalidità dello studio di settore*

Se si escludono dalla nostra considerazione i vizi per violazione di legge di natura procedimentale, comprendendovi anche l'incompetenza relativa, la

⁹ Corte di cassazione 14 febbraio 2002, n. 2123, 2.34-41; 14 febbraio 2002, n. 4387.

contestazione della validità degli studi di settore da parte del contribuente può investire la struttura sostanziale, cioè l'oggetto, il contenuto di specie e il tessuto argomentativo che connette il primo al secondo. La contestazione può riguardare, perciò, lo stesso ragionamento presuntivo contenuto nello studio di settore. Anche se s'invoca un vizio della discrezionalità tecnica e si denuncia, quindi, un vizio di legittimità, dal momento che la discrezionalità contestata è quella applicata ad una valutazione delle prove, esso può essere reso oggetto di sindacato solo in sede di merito e non con ricorso per cassazione.¹⁰

3.8. – *La prova della presunzione praticata dallo studio di settore*

L'onere della prova della presunzione praticata dallo studio di settore è così ripartita: nel giudizio di merito l'ufficio deve provare l'inferenza scelta, ove ne sia contestata l'esistenza o la struttura; sempre in sede di merito il contribuente deve fornire la prova contraria.

Invero, si può dubitare che l'inferenza settoriale sia una presunzione in senso proprio, perché i valori categoriali non costituiscono un fatto noto storicamente provato, dal quale argomentare l'esistenza del fatto ignoto, costituente il vero ed unico oggetto della dimostrazione da fornire, ma il risultato di un'elaborazione statistico-matematica da una pluralità di dati che fissa una regola di esperienza per la quale sono meno frequenti i casi che si allontanano da essi rispetto a quelli che si avvicinano.¹¹

Il discorso sin qui condotto riguarda l'impiego di presunzioni per l'accertamento del reddito. Di presunzioni, peraltro, si fa un uso ancor più frequente nella determinazione dei valori dei beni immobili. Ad esse sono dedicate le Parti II e III della relazione.

II. – Terreni non edificati, edificabili ma sottoposti a vincolo urbanistico di destinazione.

1. – *La nozione di area fabbricabile o terreno edificabile*

L'art. 2.1.b).1 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504, stabilisce che, ai fini dell'ICI, «per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificato-

¹⁰ Corte di cassazione 18 aprile 1998, n. 3953.

¹¹ Corte di cassazione 15 febbraio 1995 n. 1628.

rio 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>>, cioè al fine della determinazione dell'indennità di espropriazione ex art. 16 dello stesso decreto legislativo.

Sotto la rubrica "Indennità di espropriazione", l'art. 16 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504,¹² stabilisce che <<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 e qualora il valore dichiarato risulti inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti>> (comma 1) e che <<In caso di espropriazione per pubblica utilità, oltre alle 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 dell'indennità. La maggiorazione, unitamente agli interessi legali sulla stessa calcolati, è a carico dell'espropriante>> (comma 2).

Se ne deduce, intanto, che la disposizione riguarda solo le aree fabbricabili e non gli altri immobili, che pure sono soggetti ad ICI, previsti nell'art. 1 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504, rendendo così possibile collegarsi con l'art. 5 bis. 1 DL 11 luglio 1992, n. 333, convertito nella L. 8 agosto 1992, n. 359, anch'esso avente ad oggetto le sole aree fabbricabili. In secondo luogo l'art. 16.1 prevede solo le ipotesi in cui sia stata presentata dall'espropriato dichiarazione o denuncia ai fini dell'applicazione dell'ICI, ma non dispone alcunché per il caso in cui non risulti presentata tale dichiarazione o tale denuncia.

Queste formulazioni normative pongono il problema dell'inquadramento tra le aree fabbricabili o tra le aree non fabbricabili di quei terreni che siano sottoposti a vincoli urbanistici di destinazione. È il caso, per esempio, del vincolo imposto sulle aree collocate nella fascia di rispetto stradale o autostradale o di rispetto viario in generale, il quale consiste in un divieto di edificare che rende le aree legalmente inedificabili, perché si tratta di un vincolo che, pur non derivando dalla pianificazione urbanistica, è comunque sancito nell'interesse pubblico da apposite leggi (art. 41 L. 17 agosto 1942, n. 1150, nel testo modificato dall'art. 19 L. 6 agosto 1967, n. 765; art. 9 L. 24 luglio 1961, n. 729) e dai relativi provvedimenti di attuazione, come il DM 1° aprile 1968, n. 1404.

¹² L'art. 16 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504, è stato abrogato dall'art. 58 DPR 8 giugno 2001, n. 327, a decorrere dal 30 giugno 2002, ai sensi dell'art. 5 DL 23 novembre 2001, n. 411, conv. in L. 31 dicembre 2001, n. 463.

Il vincolo urbanistico di destinazione è un limite che non ha carattere espropriativo e per la cui imposizione non è dovuta una particolare indennità. Poiché il terreno non ha natura edificatoria, dal momento che esso è privo del requisito dell'edificabilità legale, l'eventuale indennità deve essere determinata con riferimento al carattere agricolo dei terreni, secondo il criterio previsto dalla L. 22 ottobre 1971, n. 865, e non in base all'art. 5 bis L. 8 agosto 1992, n. 359.

In secondo luogo, si rileva che l'art. 16 DLgs legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, postula una comparazione tra l'indennità di espropriazione determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti e il valore dichiarato ai fini dell'ICI. Ne deriva che devono effettuarsi nell'ordine le seguenti operazioni: 1) occorre anzitutto determinare l'indennità di espropriazione da effettuare secondo i principi vigenti nella materia; 2) si deve quindi considerare il valore dichiarato ai fini dell'ICI - e perciò non quello in ipotesi accertato dall'ufficio ai sensi dell'art. 11 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504 - il quale dovrebbe coincidere con il valore stabilito come base imponibile per le aree fabbricabili dall'art. 5.5 dello stesso atto normativo; 3) infine, previo raffronto tra l'indennità determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti e il valore dell'area dichiarato ai fini dell'ICI nell'ultima dichiarazione o denuncia presentata dall'espropriato, si opera l'eventuale riduzione dell'indennità, commisurandola a tale minore valore. Si deve, perciò, escludere che l'art. 16 miri a introdurre un autonomo criterio di determinazione dell'indennità di espropriazione, distinto da quello dettato per le aree fabbricabili dall'art. 5 bis L. 8 agosto 1992, n. 359. Esso, invece, fermo restando il criterio di determinazione dell'indennità stabilito dall'art. 5 bis, introduce un meccanismo correttivo, eventualmente riduttivo di tale indennità, qualora il valore dichiarato ai fini dell'ICI risulti inferiore.

2. – I problemi

All'interprete si pongono, conseguentemente, due problemi: 1) se spetti al giudice o alla parte interessata accertare l'avvenuta presentazione della dichiarazione o denuncia ai fini dell'ICI; 2) quali siano le conseguenze derivanti dalla mancata presentazione della dichiarazione o della denuncia ICI.

2.1. – L'onere probatorio della presentazione della dichiarazione ICI

Il primo problema dev'essere risolto in conformità ai principi che governano l'onere della prova nel processo civile. Qualora l'espropriato alleghi di

aver diritto alla maggiorazione prevista dall'art. 16.2 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504, ha l'onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento di tale diritto, ai sensi dell'art. 2697.1 cc, perché si tratta di un diritto patrimoniale disponibile, in relazione al quale il giudice non è dotato di alcun potere d'ufficio e che è ancorato ad elementi di fatto, indispensabili per il computo disciplinato dalla norma (importo dell'imposta pagata dall'espropriato o dal suo dante causa per il medesimo bene negli ultimi cinque anni), che possono essere allegati e prodotti solo dall'interessato. Un discostamento dai principi regolativi della prova nel processo civile non potrebbe essere desunto dallo scopo dell'art. 16 di scoraggiare forme di elusione nel settore delle aree fabbricabili, perché, in assenza di un'espressa previsione normativa, esso non è sufficiente per consentire all'interprete di superare il regime processualcivile della prova, introducendo nel processo civile poteri propri delle Commissioni tributarie, quali sono quelli previsti dall'art. 7 DLgs 31 dicembre 1992, n. 546.

2.2. – Le conseguenze della mancata presentazione della dichiarazione ICI

Quanto alle conseguenze che possono derivare dalla mancata presentazione della dichiarazione o della denuncia ICI, occorre tener conto che il legislatore nulla dispone, perché non prevede l'ipotesi in cui il contribuente abbia omesso di presentare la dichiarazione o la denuncia. Tale omissione è presente anche nella legge di delega 23 ottobre 1992, n. 421, che, nell'art. 4.a).5, si limita ad affermare che <<negli eventuali procedimenti di espropriazione si assume il valore dichiarato ai fini dell'ICI se inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo i vigenti criteri>>.

La lacuna normativa potrebbe essere colmata liquidando l'indennità alla stregua dei criteri applicabili per i suoli agricoli o liquidandola nei limiti di quanto è determinato nel provvedimento ablatorio o negando qualsiasi indennizzo.

Le prime due soluzioni non possono essere accolte, perché esse comportano, non un'interpretazione, ma un'integrazione della legge che contrasta con l'art. 42.3 Cost. Infatti, l'indennità di espropriazione, se non deve essere commisurata al valore venale del bene, non può essere nemmeno meramente simbolica o irrisoria, ma deve essere congrua, seria e adeguata, in modo da risolversi in un serio ristoro. Ciò si realizza combinando più criteri, di cui almeno uno sia agganciato al valore venale. Se si ricorre, come si deve, al criterio mediato di determinazione dell'indennità, valutare come agricola un'area edificabile significherebbe recidere qualsiasi collegamento col valore venale del bene, mentre limitare l'indennità alla determinazione adottata nel provvedimento ablatorio condurrebbe allo svuotamento della garanzia giuri-

sdizionale per finalità sanzionatorie fiscali, che devono essere applicate nella competente sede tributaria (vedansi gli art. 11 e 14 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504), senza incidere sugli interessi costituzionalmente protetti, come sono quelli tutelati dagli art. 24.1 e 42.3 Cost. Né potrebbe accogliersi la terza soluzione, perché anche il diniego di qualsiasi indennizzo conseguente alla omessa presentazione della denuncia ai fini dell'ICI contrasterebbe con l'art. 42.3 Cost.¹³

L'art. 16 può essere interpretato, allora, nel senso che esso introduce un elemento dissuasivo, non dell'evasione totale, per la cui repressione bastano gli strumenti di controllo, di accertamento e sanzionatori dell'amministrazione tributaria, ma dell'elusione, che si manifesta dichiarando come agricole aree originariamente o successivamente edificabili. Questa interpretazione pone, peraltro, il delicato problema della ragionevolezza della norma tratta dalla disposizione contenuta nell'art. 16, perché essa condurrebbe al risultato che colui che abbia dichiarato un valore inferiore all'indennità determinata secondo i criteri vigenti sopporterebbe la detrazione prevista dalla legge, mentre colui che abbia omesso di presentare la dichiarazione otterrebbe l'indennizzo senza riduzione, salva l'esposizione alle conseguenze dell'omessa denuncia.¹⁴

3. – *La quantificazione dell'indennità di espropriazione*

Sul tema della quantificazione dell'indennità offerta, con particolare riguardo al profilo se il rifiuto, o la mancata accettazione, di essa perché ritenuta incongrua, legittimi o meno la riduzione del 40% ai sensi dell'art. 5 bis L. 8 agosto 1992, n. 359, sembra prevalere l'orientamento secondo il quale si deve negare la decurtazione quando ricorra un notevole divario tra il valore accertato e l'indennità offerta, il cui importo sia valutato in termini di assoluta inadeguatezza.

A favore di questa tesi sono state adottate le seguenti argomentazioni:

– l'art. 5 bis.1 DL 11 luglio 1992, n. 933, convertito in L. 8 agosto 1992, n. 359, stabilisce che l'indennità di espropriazione per le aree edificabili è determinata, ai sensi dell'art. 13.3 L. 15 gennaio 1985, n. 2892, sostituendo in ogni caso ai fitti coacervati dell'ultimo decennio il reddito dominicale rivalutato di cui agli art. 24 e seguenti DPR 22 dicembre 1986, n. 917, disponendo poi che l'importo così determinato sia ridotto del 40 per cento;

¹³ Corte di cassazione 22 aprile 2000, n. 5283.

¹⁴ Corte di cassazione 22 aprile 2000, n. 5283.

– l’art. 5 bis.2 DL 11 luglio 1992, n. 933, convertito in L. 8 agosto 1992, n. 359, poi, dispone che in ogni fase del procedimento espropriativo il soggetto espropriato può convenire la cessione volontaria del bene e in tal caso non si applica la riduzione di cui al primo comma;

– la cessione volontaria non è un negozio a sé stante, avulso dalla procedura espropriativa, ma è un atto di tale procedimento diretto a consentirne una più sollecita definizione e costituisce un negozio di diritto pubblico, la cui connotazione consiste nel fatto che il trasferimento volontario si correla in modo vincolante a parametri di legge stabiliti per l’indennità dovuta per l’ablazione, dai quali non è possibile distaccarsi;

– lo stretto collegamento esistente tra cessione volontaria e *quantum* dell’indennità, da determinare, comunque, in base ai parametri previsti dall’art. 5 bis. 1, comporta che non è possibile una lettura separata delle due disposizioni normative: il primo e il secondo comma dell’art. 5 bis impongono una lettura e un’interpretazione coordinate, nel quadro della finalità perseguita dal legislatore, che consiste nella sollecita definizione del procedimento ablatorio tramite la cessione volontaria; ma tale scopo presuppone che fin dall’origine, cioè dalla sede amministrativa, l’indennità sia stata determinata in modo congruo e rispondente ai parametri di cui all’art. 5 bis.1, in modo da porre l’espropriando in condizioni di valutarla e di accettarla; l’eventuale rifiuto o la mancata accettazione dell’indennità proposta giustificano, poi, la riduzione del 40%, perché l’espropriando avrebbe potuto evitarla convenendo la cessione volontaria, senza subire alcun pregiudizio, data l’adeguatezza dell’indennizzo; ma, di fronte ad un’indennità che si riveli palesemente insufficiente proprio rispetto ai parametri contemplati dall’art. 5 bis.1, il rifiuto diventa una strada obbligata per non accettare un importo che potrebbe essere fortemente penalizzante per il diritto del soggetto che subisce la oblazione.¹⁵

III. – Rendita catastale di fabbricati

1. – Premessa

La determinazione del reddito dei beni immobili è effettuata, in un grandissimo numero di casi, per svariate imposte (imposta sui redditi, imposta comunale sugli immobili, imposta di successione, imposta di registro, INVIM)

¹⁵ Corte di cassazione 22 aprile 2000, n. 5283.

ricorrendo, in tutto o in parte, al criterio presuntivo della rendita catastale. Gli organizzatori del Seminario ci invitano a riflettere sulle ipotesi nelle quali il bene immobile oggetto di imposta sia iscritto in catasto, ma sia ancora privo di rendita catastale, non sia cioè ancora stato stimato o valutato. Il relativo regime si biforca, per l'impegno che siamo qui chiamati ad assolvere, a seconda che si tratti dell'imposta comunale sugli immobili, da un lato, o, dall'altro, dell'imposta di registro e delle imposte su di essa modellate con riguardo alla determinazione della quantità dell'oggetto (imposta di successione e invim).

2. – L'imposta comunale sugli immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita.

L'art. 1.1 DM 19 aprile 1994, n. 701, prevede la dichiarazione per l'accertamento delle unità immobiliari urbane di nuova costruzione e la dichiarazione di variazione dello stato dei beni. L'art. 1.2.1, poi, dispone che tali dichiarazioni debbono contenere <<dati e notizie tali da consentire l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita catastale, senza visita di sopralluogo>>. L'art. 1.2.2 stabilisce, inoltre, che <<Il dichiarante propone anche l'attribuzione della categoria, classe e relativa rendita catastale, per le unità a destinazione ordinaria, o l'attribuzione della categoria e della rendita, per le unità a destinazione speciale o particolare>>. Secondo l'art. 1.3.1 <<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 12 mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni..., alla determinazione della rendita catastale definitiva>>. In base all'art. 1.10 <<L'Ufficio notifica al contribuente le risultanze delle dichiarazioni di cui al comma 1 nei soli casi in cui abbia apportato variazioni a quelle denunciate o proposte dalla parte>>.

Per effetto di questa normativa si possono verificare due ipotesi, la seconda delle quali si articola in due ulteriori specie, così:

- 1) la rendita proposta diviene definitiva per silenzio assenso dell'ufficio;
- 2) la rendita proposta viene modificata:

2.1) la rendita proposta viene modificata in aumento, cosicché la rendita definitiva è maggiore della rendita proposta;

2.2) la rendita proposta viene modificata in diminuzione, cosicché la rendita definitiva è inferiore alla rendita proposta.

Nel caso 2.1., cioè quando la rendita definitiva è maggiore della rendita proposta, la determinazione comporta *ex tunc* il vincolo a pagare l'imposta

nella misura maggiore e, per i pagamenti che siano già stati effettuati, a pagare la differenza.

Nel caso 2.2., cioè quando la rendita definitiva è inferiore alla rendita proposta, la determinazione comporta, sempre con decorrenza *ex tunc*, il vincolo per l'ufficio ad esigere una somma inferiore a quella conseguente alla rendita proposta e il vincolo a restituire la somma eccedente il dovuto che sia stata eventualmente versata dal contribuente.

3. – *L'imposta di registro sul bene immobile dichiarato, ma non ancora iscritto in catasto con attribuzione di rendita.*

Com'è noto, l'art. 52.4 DPR 26 aprile 1986, n. 131, prevede che <<Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore..., per i fabbricati, a cento il reddito risultante in catasto...>>. Allo scopo di evitare una disparità di trattamento a carico dei soggetti interessati al commercio giuridico di beni immobili iscritti in catasto, ma ancora privi di attribuzione di rendita, l'art. 12.1.1 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, ha previsto che <<Le disposizioni del comma 4 dell'art. 52 del DPR 26 aprile 1986, n. 131,... si applicano anche ai trasferimenti di fabbricati, dichiarati ai sensi dell'art. 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano..., ma non ancora iscritti in catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita>>.

In sede di applicazione di tale normativa si sono posti, con specifico riguardo alla rendita catastale, i seguenti problemi, a parte quelli relativi agli altri adempimenti:

1) se l'attribuzione della rendita catastale debba essere, oltre che comunicata all'Ufficio del registro, notificata dall'UTE al contribuente;

2) se il procedimento relativo alla determinazione dell'imposta di registro si possa concludere con l'adozione del solo avviso di liquidazione o debba anche essere sempre preceduto da un avviso di accertamento, o se ciò debba accadere almeno nel caso in cui il valore dichiarato nell'atto sottoposto a registrazione sia inferiore al valore risultante dal calcolo automatico basato sulla rendita catastale richiesta ed attribuita;

3) se siano applicabili agli avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, le norme relative al condono sulle liti pendenti.

3.1. – *Le operazioni di conoscenza aventi per oggetto l'attribuzione della rendita catastale.*

L'art. 12.1. DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, è così formulato: <<Le disposizioni del comma 4 dell'articolo 52 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, e del quinto comma dell'articolo 26 del DPR 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 D.P.R. 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...>>.

Il secondo comma dello stesso articolo prevede, poi, che <<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>>.

Una questione che si è posta con una certa frequenza consiste nello stabilire quale sia il regime della conoscenza dell'iscrizione di un bene immobile nel registro catastale con attribuzione di rendita, operata dall'UTE ex art. 12.2. DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, cioè nelle ipotesi di esercizio della facoltà del contribuente di chiedere, per gli immobili dichiarati e iscritti in catasto senza rendita, che il loro valore sia determinato secondo il criterio presuntivo della rendita catastale. La determinazione del regime della conoscenza di tale atto si riflette, poi, secondo le regole generali, sul regime di impugnazione dell'atto di classamento nell'ambito del procedimento di determinazione dell'imposta dovuta, secondo il criterio della c.d. "valutazione automatica" di cui all'art. 52.4 DPR 26 aprile 1986 n. 131.

S'è già veduto che l'art. 12.2. DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, prevede solo l'obbligo dell'UTE di comunicare l'atto di accatastamento con attribuzione di rendita all'Ufficio del registro, senza nulla stabilire sull'eventuale suo vincolo a notificare l'atto anche al contribuente. Il silenzio della legislazione speciale per l'imposta di registro e per l'invim, per la determinazione del cui contenuto quantitativo l'attribuzione di rendita è un atto presupposto, non è decisivo per una soluzione negativa del problema della notificazione al contribuente. Intanto si rileva che l'art. 11.3. e 11.4. DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, prevedono espressamente l'obbligo della notificazione del classamento delle

unità immobiliari urbane, lasciando, peraltro, indeterminato il regime relativo ai fabbricati non urbani e ai terreni. Induce, poi, ad essere cauti, in proposito, l'esistenza di norme speciali d'imposta, come quella relativa all'ICI, che prevede, per l'appunto, l'obbligo di notificazione (art. 74.1. L. 21 novembre 2000, n. 342).¹⁶ Ma è decisivo osservare, sul piano dei principi, che l'atto di classamento dell'immobile con attribuzione della rendita catastale è un atto tributario autonomamente impugnabile, ai sensi degli art. 2.3. e 19.1.f) DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, ai fini dell'imposta di registro (art. 52.4. DPR 26 aprile 1986, n. 131, e art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154), dell'INVIM (art. 19 DPR 26 ottobre 1972, n. 643), dell'imposta sui redditi (art. 22 ss. DPR 22 dicembre 1986, n. 917) e dell'ICI (art. 5 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504). Sullo stesso piano si deve tener conto anche del principio, desumibile *a contrario* dall'art. 19.3.3. DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui, data l'eccezionalità dell'impugnazione incidentale di un atto dotato di autonomia funzionale non notificato, ma adottato precedentemente a quello notificato ed impugnato in via principale, la regola è che dev'essere notificato qualsiasi atto di imposizione tributaria che sia funzionalmente autonomo. Ancora, sul piano del diritto amministrativo generale, del quale il diritto tributario è un settore speciale, opera il principio di pubblicità (art. 1.1. L. 7 agosto 1990, n. 241), che si applica, a parte la partecipazione procedimentale che è sottoposta a regime speciale nell'ambito tributario (art. 13.2. L. 7 agosto 1990, n. 241), nella forma della motivazione obbligatoria (art. 3.1. L. 7 agosto 1990, n. 241) e nella forma della notificazione (art. 3.4. L. 7 agosto 1990, n. 241), la quale, creando una situazione giuridica oggettiva, sia pure relativamente soggettiva, diconoscibilità dell'atto, assicura al suo destinatario la possibilità di esercitare il diritto di difesa giurisdizionale. Tornando, infine, al livello di specialità proprio del diritto tributario, lo Statuto del contribuente ha ancor più precisamente regolato il regime della conoscibilità dei provvedimenti d'imposizione tributaria, stabilendo che <<Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 ...>> (art. 7.1.1. L. 27 luglio 2000, n. 212) e che <<Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama>> (art. 7.1.2. L. 27 luglio 2000, n. 212).

Data una normativa così ricca e di così grande pregio, si è vincolati a ritenere che, anche se manca una disposizione normativa generale sull'obbligatorietà della notificazione di tutti i tributi, per i quali la quantità dell'ogget-

¹⁶ Corte di cassazione 25 maggio 2001, n. 7153; Corte di cassazione 30 maggio 2001, n. 7410; Corte di cassazione 5 giugno 2001, n. 7580.

to dell'imposta è determinata muovendo dalla parametrizzazione catastale dei beni, l'attribuzione di rendita dev'essere sottoposta all'operazione di conoscenza della notificazione a favore del soggetto passivo di imposta.

Dato questo regime, generale e speciale, ordinario ed eccezionale, della conoscenza degli atti di imposizione tributaria e, per quel che qui interessa, dell'atto di classamento con attribuzione di rendita, l'UTE che sia chiamato dal contribuente ad applicare l'art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, può adottare uno dei seguenti comportamenti: A) può notificare al contribuente l'atto di classamento prima che venga adottato l'avviso di liquidazione; B) può omettere la notificazione dell'atto di classamento al contribuente, che viene, invece, comunicato all'Ufficio del registro; C) può notificare l'atto di classamento al contribuente dopo che a questi è stato notificato l'avviso di liquidazione da parte dell'Ufficio del registro.

A) Nel primo caso il contribuente può impugnare immediatamente e direttamente il classamento, senza attendere che gli sia notificato l'avviso di liquidazione. Anzi egli ha l'onere di impugnazione entro il prescritto termine decadenziale, la cui scadenza gli precluderebbe anche qualsiasi difesa contro gli atti conseguenti. Inoltre, considerato il meccanismo della valutazione automatica, la causa contro l'atto di classamento è pregiudiziale rispetto a quella che abbia per oggetto l'avviso di liquidazione.

E' evidente, peraltro, che in tanto il contribuente può esercitare il suo diritto di difesa nei confronti anche dell'atto di classamento con attribuzione di rendita in quanto l'avviso di liquidazione contenga anche gli elementi più significativi del suo atto presupposto e in particolare la sua motivazione.¹⁷ L'obbligo dell'UTE di comunicare all'Ufficio del registro l'attribuzione della rendita catastale non esonera l'Ufficio del registro dall'obbligo di rendere comprensibile al contribuente, in sede di liquidazione, la pretesa fiscale, indicando nell'avviso, oltre all'importo del tributo, anche gli ulteriori elementi posti a fondamento dell'imposizione, in modo che il contribuente sia posto in grado di controllare, analogamente a quanto avviene in tema di cartella esattoriale, eventuali errori di calcolo nell'applicazione dei coefficienti e delle aliquote. La rilevanza di tale obbligo è particolarmente evidente in tema di IN-VIM straordinaria, in cui le aliquote applicabili non sono strettamente ed oggettivamente automatiche, ma ancorate a scaglioni (artt. 15 e 18 DPR 26 ottobre 1972, n. 643) ancorati a parametri, come il valore venale degli immobili (art. 6 DPR 26 ottobre 1972, n. 643), che non sono né assoluti né incontestabili.¹⁸ Inoltre, è ancor più importante al fine di assicurare l'effettività del

¹⁷ Corte di cassazione 27 novembre 2000, n. 15254.

¹⁸ Corte di cassazione 9 giugno 2000, n. 7906.

diritto di difesa, che, in occasione dell'avviso di liquidazione sia notificato al contribuente anche il contenuto rilevante – dispositivo e motivazione - dell'atto di classamento.

Se, dunque, il percorso intellettuale seguito dall'amministrazione tributaria non viene reso conoscibile ai destinatari né nella fase del subprocedimento dell'attribuzione della rendita né nel procedimento di liquidazione, ne risulta viziato il procedimento nella sua interezza.¹⁹ Infatti, la mancata, in via preventiva e autonoma, notificazione dell'attribuzione di rendita, che funge da atto amministrativo presupposto della liquidazione, impedisce al contribuente - proprio perché, come vedremo tra breve, la liquidazione può, o addirittura deve, essere adottata senza la preventiva adozione di un avviso di accertamento - di conoscere le ragioni che hanno condotto alla determinazione del parametro di base utilizzabile per il calcolo automatico del valore. Né in senso contrario varrebbe sostenere genericamente che i contribuenti potrebbero impugnare l'avviso di liquidazione per invalidità derivata da quella dell'atto amministrativo presupposto costituito dall'attribuzione di rendita, perché essi non saprebbero quali motivi addurre a loro difesa, salvo impugnare anche l'atto presupposto facendo riserva di presentare motivi aggiunti. Ma anche questo *escamotage* processuale equivarrebbe a costringere il cittadino ad esercitare il diritto di difesa giurisdizionale al solo scopo di procacciarsi quelle conoscenze che è obbligo dell'amministrazione fornire in sede amministrativa prima dell'eventuale contenzioso e proprio allo scopo di consentire al cittadino di valutare l'opportunità, che è, oltre tutto, costosa per lui e per la comunità, di adire il giudice.

In conclusione, l'atto di classamento può anche, in via di eccezione, non essere notificato autonomamente prima dell'avviso di liquidazione, ma se l'amministrazione tributaria sceglie di omettere l'obbligatoria operazione di conoscenza, il vincolo a far conoscere l'attribuzione della rendita si sposta al momento dell'adozione dell'avviso di liquidazione, il quale dev'essere fornito di motivazione diretta, cioè deve contenere affabulazioni riprodotte della motivazione del classamento, o di motivazione indiretta, cioè deve operare un rinvio all'atto di classamento con attribuzione di rendita secondo le modalità previste dall'art. 3.3. L. 7 agosto 1990, n. 241, e dall'art. 7.1.2 L. 27 luglio 2000, n. 212, le quali consistono esclusivamente nella creazione di disponibilità, mediante allegazione, a favore del contribuente dell'atto richiamato. E l'adempimento dell'obbligo di allegazione all'avviso di liquidazione notificato comporta la notificazione congiunta dell'avviso di liquidazione e del classamento con attribuzione di rendita.

¹⁹ Corte di cassazione 27 novembre 2000, n. 15254.

B) Nel secondo caso, cioè quando al contribuente sia stato notificato l'avviso di liquidazione ma non il classamento, egli può impugnare in via principale l'avviso di liquidazione e in via incidentale l'atto amministrativo presupposto con il quale si è operato il classamento con attribuzione di rendita. Infatti, poiché l'amministrazione tributaria si è avvalsa del regime eccezionale della conoscenza del suo atto, si applica l'art. 19.3.3. DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, la cui compatibilità con il regime costituzionale della difesa in sede giurisdizionale ex art. 24.1., 113.1. e 113.2. Cost. è stata riconosciuta dalla Corte costituzionale con la sentenza 26 ottobre 1995, n. 463, e confermata con l'ordinanza 6 novembre 1998, n. 367.

C) Nel terzo caso, infine, nel quale l'atto di classamento viene notificato al contribuente dopo la notificazione dell'avviso di liquidazione, se entrambi gli atti vengono impugnati, si realizza la pendenza di due distinte cause. L'analisi della loro struttura è, allora, necessaria per ricorrere allo strumento giuridico più idoneo ad evitare contrasti tra giudicati, potendosi optare tra la pregiudizialità, rilevante ai fini della sospensione necessaria ex art. 295 cpc della causa pregiudicata avente ad oggetto l'avviso di liquidazione, e la litispendenza o la continenza di cause ex art. 39 cpc, che sono compatibili con la specialità del processo tributario in base all'art. 1.2. DLgs 31 dicembre 1992, n. 546.²⁰

3.2. – *La non necessità dell'avviso di accertamento nella determinazione automatica delle imposte per i beni immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita.*

Il secondo problema che ci si è frequentemente posto in sede di applicazione dell'art. 52.4 DPR 26 aprile 1986, n. 131, riguardante la determinazione automatica dell'imposta di registro, dell'art. 12.1.1 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, riguardante i beni immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita, è questo: se il procedimento relativo alla determinazione automatica dell'imposta di registro relativamente a beni immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita, si possa concludere con l'adozione del solo avviso di liquidazione o debba anche essere sempre preceduto da un avviso di accertamento, o se ciò debba accadere almeno nel caso in cui il valore dichiarato nell'atto sottoposto a registrazione sia inferiore al valore risultante dal calcolo automatico basato sulla rendita catastale richiesta ed attribuita.

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità si è ormai consolidato

²⁰ Corte di cassazione 10 aprile 2000, n. 4509.

sul punto nel senso che gli effetti della richiesta del calcolo automatico del valore dei beni immobili secondo la rendita catastale ancora da attribuire, che sia avanzata ex art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, consistono, tanto nel caso in cui il valore dichiarato sia inferiore a quello risultante dall'applicazione del criterio presuntivo quanto nel caso in cui esso sia superiore, nel precludere all'Ufficio del registro l'esercizio del potere discrezionale tecnico di valutare il valore del bene oggetto dell'imposta e nel vincolare il contribuente al risultato dell'applicazione del criterio automatico del classamento, salva l'impugnazione dell'atto amministrativo presupposto.

A tale conclusione si perviene, anzitutto, in base alla lettera dell'art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, che espressamente richiama il solo 4° comma dell'art. 52 DPR 26 aprile 1986, n. 131, e non anche il 1° comma della stessa disposizione. Poiché il meccanismo di determinazione (automatica) del valore del bene disciplinato dal quarto comma è alternativo rispetto a quello di cui al primo comma, quando trova applicazione l'art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, l'ufficio non può esercitare il potere di accertamento, ma deve limitarsi a determinare automaticamente il valore del bene. L'alternatività tra il potere di accertamento ex art. 54.1. DPR 26 aprile 1986, n. 131, e il potere di liquidazione ex art. 52.4. è, poi, evidenziato dall'art. 12.1.4. DL 14 marzo 1988, n. 70, secondo cui «<<In caso di mancata presentazione della ricevuta [dell'istanza di attribuzione della rendita catastale] nei termini, l'ufficio procede ai sensi dell'art. 52, comma primo» del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131...>>. In sostanza, la richiesta del contribuente di volersi avvalere del criterio di valutazione automatica sulla base della rendita catastale ancora da attribuire equivale all'emissione di una "dichiarazione al buio"²¹ per entrambe le parti del rapporto giuridico tributario, che, da un lato, opera come fatto impeditivo per l'ufficio dell'esercizio del potere di accertamento e, dall'altro, opera come fatto impeditivo per il contribuente di contestare l'operazione del calcolo automatico del valore sulla base della rendita richiesta ed accettata "al buio", salva, beninteso, l'impugnabilità dello stesso atto di classamento con attribuzione di rendita alle condizioni che si sono poc'anzi illustrate.

Alla medesima conclusione, cui si giunge in base all'interpretazione letterale, induce anche l'interpretazione logica. Infatti, sarebbe contraddittorio ammettere che il contribuente possa rimettere in discussione tutto il rapporto tributario, contestando l'operazione di calcolo meramente consequenziale all'attribuzione di rendita, dopo che egli ha chiesto che il valore del bene sia determinato in modo automatico, con una dichiarazione dal contenuto di vo-

²¹ E' l'efficace espressione usata da Corte di cassazione 16 marzo 2000, n. 3046.

lontà, specificamente diretta a limitare il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria che, in mancanza di una rendita catastale, sarebbe svincolato da parametri predeterminati.²²

Il consolidato orientamento giurisprudenziale è basato, però, anche su considerazioni di natura sistematica. Intanto, l'effetto impeditivo per il contribuente in questo specifico rapporto tributario non è altro che un'applicazione del principio generale, ampiamente adottato nel diritto tributario, dell'imputazione diretta al contribuente degli effetti derivanti dalla sua stessa dichiarazione, che comporta il passaggio diretto dell'azione amministrativa dalla dichiarazione alla liquidazione, con la conseguente legittimazione dell'ufficio a non attardarsi ad adottare un avviso di accertamento.²³ In secondo luogo, nell'ipotesi in cui il valore debba essere determinato senza alcuna discrezionalità, in applicazione di mere operazioni aritmetiche, non avrebbe senso ricorrere a un atto, qual è l'accertamento, che costituisce il risultato dell'esercizio di un potere di valutazione discrezionale, sia pure tecnica. Quando l'UTE assegna la rendita, l'Ufficio del registro non fa altro che recepire tale indicazione e verificare se il valore che ne deriva è maggiore o minore rispetto a quello dichiarato dal contribuente, senza aver a disposizione alcun margine di discrezionalità. Proprio per questo, non è necessario un avviso di accertamento contenente le motivazioni indispensabili nel caso di esercizio di un potere discrezionale, e l'ufficio può limitarsi a formulare la sua pretesa in un atto di liquidazione,²⁴ che non è, peraltro, un atto di informazione,²⁵ ma un provvedimento amministrativo di imposizione tributaria.²⁶

²² Corte di cassazione 28 ottobre 2000, n. 14245.

²³ Corte di cassazione 28 ottobre 2000, n. 14244.

²⁴ Corte di cassazione 28 ottobre 2000, n. 14245.

²⁵ Così Corte di cassazione 28 ottobre 2000, n. 14244, secondo cui «<l'atto di liquidazione, conseguente alla procedura disciplinata dall'art. 12 l. n. 154/88, non è un atto di imposizione o di irrogazione di sanzione, ma è solo un atto che si limita ad applicare una imposta per un valore del bene calcolato senza alcuna discrezionalità, ma sulla base dell'assegnazione della rendita catastale operata dall'Ute, che non esercita alcun potere di accertamento, ma svolge una attività di informazione, frutto di un semplice calcolo matematico effettuato su criteri e tabelle predeterminate, sollecitata dalla richiesta del contribuente>>. Sulle dichiarazioni dell'amministrazione pubblica che hanno come contenuto uno stato cognitivo e che possono appartenere sia alla specie dell'atto amministrativo sia alla specie dell'informazione amministrativa sia consentito rinviare a: A. MELONCELLI *L'informazione amministrativa*. Rimini, Maggioli, 1983.; ID. *Pubblicità: e) Diritto pubblico*, in *Enciclopedia del diritto* XXXVII, 1988, 1027 ss.; ID. *Manuale di diritto pubblico. II. Diritto pubblico italiano*. Milano, Giuffrè, 2002, 218.

²⁶ Per la configurazione, da condividere, dell'avviso di liquidazione come provvedimento impositivo meramente consequenziale, nel procedimento di valutazione automatica ex art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, all'atto di classamento dell'immobile con attribuzione di rendita, Corte di cassazione 27 novembre 2000, n. 15254.

In conclusione, se il contribuente ha chiesto di avvalersi del calcolo automatico del valore per un bene ancora privo di rendita e se l'Ufficio del registro rileva che il valore del bene dichiarato risulta inferiore a quello derivante dall'applicazione della rendita assegnata dall'UTE, esso non è tenuto ad adottare previamente un avviso di accertamento in rettifica, ma si deve limitare a richiedere la maggiore imposta dovuta mediante notificazione di un avviso di liquidazione.²⁷

Questa conclusione vale non solo per l'ipotesi, favorevole al contribuente, in cui il valore dichiarato sia superiore al valore determinato in base alla rendita catastale, ma anche per l'ipotesi contraria, nella quale il valore dichiarato sia inferiore a quello determinato presuntivamente. Il contribuente, infatti, resta comunque vincolato alla sua dichiarazione al buio, perché per le ragioni letterali, logiche e sistematiche già illustrate, con la richiesta di applicazione del calcolo automatico del bene non ancora valutato dall'UTE egli preclude all'Ufficio l'esercizio del potere di accertamento ex art. 54.1. DPR 26 aprile 1986, n. 131, e preclude a se stesso ogni facoltà di palinodia da esercitare a seconda dell'esito del procedimento di classamento con attribuzione di rendita. L'orientamento contrario a questa soluzione adottato dalla Sezione civile I della Corte di cassazione con sentenza 18 febbraio 1999, n. 1343, è rimasto isolato, perché già con la sentenza 27 novembre 1999, n. 13243, della stessa Sezione I civile si è ritenuto che la precedente pronuncia fosse priva di <<particolare indicazione degli argomenti a sostegno della tesi accolta>> e la giurisprudenza successiva della Sezione V civile ha, poi, consolidato l'orientamento qui illustrato.²⁸

3.3. – *Inapplicabilità del condono alle liti pendenti aventi per oggetto la richiesta di calcolo automatico per i beni immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita.*

Il terzo problema che si è posto in sede di applicazione dell'art. 52.4 DPR 26 aprile 1986, n. 131, riguardante la determinazione automatica dell'imposta di registro, dell'art. 12.1.1 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13

²⁷ Corte di cassazione 28 ottobre 2000, n. 14244; Corte di cassazione 27 novembre 2000, n. 15254.

²⁸ Corte di cassazione 16 marzo 2000, n. 3046; 10 aprile 2000, n. 4509; 5 maggio 2000, n. 5717; 24 maggio 2000, n. 6789; 9 giugno 2000, n. 7906; 28 ottobre 2000, n. 14244; 28 ottobre 2000, n. 14245; 22 novembre 2000, n. 15091; 27 novembre 2000, n. 15254; 25 maggio 2001, n. 7153; 30 maggio 2001, n. 7410; 5 giugno 2001, n. 7580; 1° marzo 2002, n. 2965; 1° marzo 2002, n. 2973.

maggio 1988, n. 154, riguardante i beni immobili dichiarati, ma non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita, è questo: se siano applicabili agli avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 12 DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, le norme relative al condono sulle liti pendenti.

La soluzione del problema è una conseguenza della soluzione adottata per il problema, appena esaminato, secondo la quale l'avviso di liquidazione non dev'essere preceduto da un avviso di accertamento. Invero, le norme di condono tributario hanno per scopo di ridurre il contenzioso attraverso degli incassi immediati e certi a fronte dei pagamenti futuri e incerti che potranno essere adottati in esecuzione delle sentenze con cui vengano decise le liti pendenti. Tali norme hanno per oggetto, perciò, esclusivamente liti pendenti su pretese tributarie dell'Amministrazione diverse da quelle che siano fondate sull'applicazione del principio dell'imputazione diretta di effetti tributari alla dichiarazione del contribuente. Le norme sul condono non possono, quindi, essere applicate alle controversie che abbiano per oggetto avvisi di liquidazione, perché esse sono limitate al controllo dell'applicazione di criteri di calcolo automatico, cioè della quantità del contenuto dell'imposta, assumendo come base di calcolo i dati che sono stati forniti dallo stesso contribuente in sede di iniziativa procedimentale amministrativa, integrati, per quel che qui interessa, dal rinvio, su sua richiesta, alla rendita catastatale da determinarsi da parte dell'UTE.²⁹

²⁹ Corte di cassazione 26 giugno 1999, n. 6661; 5 gennaio 2001, n. 64.

