

QUESTIONI ATTUALI DI DIRITTO
TRIBUTARIO VOL. VI

a cura di
TOMMASO MAGLIONE



ENZO ALBANO
EDIZIONI

QUESTIONI ATTUALI DI DIRITTO TRIBUTARIO
VOLUME VI

a cura di

TOMMASO MAGLIONE

TOMMASO MAGLIONE

FISCALITÀ IMMOBILIARE: ESIGENZE E PROSPETTIVE DI RIFORMA

Sommario: 1. *Premessa e delimitazione dell'indagine*; 2. *Cenni sull'evoluzione storica dell'Irpef*; 3. *Aspetti critici del sistema dell'Irpef*; 4. *Fiscalità immobiliare e federalismo fiscale*; 4.1. *l'evoluzione normativa della fiscalità immobiliare locale*; 4.2. *l'imposta municipale propria*; 4.3. *il tributo per i servizi indivisibili (TASI)*; 4.4 *i vincoli alle aliquote IMU e TASI e il quadro delle evoluzioni*; 4.5. *la tassa rifiuti (TARI)*; 5. *La (sempre) evocata riforma del catasto*; 5.1. *la revisione generale del 2014*; 5.2. *il catasto dei fabbricati*; 5.3. *il decentramento delle funzioni catastali*; 5.4. *L'Osservatorio del mercato immobiliare*; 5.5. *La classificazione degli immobili*; *La misura della consistenza dell'unità immobiliare*; 5.7. *La revisione delle tariffe d'estimo*; 5.8. *La riforma delle commissioni censuarie*; 5.9. *il Sistema integrato del Territorio (SIT)*; 5.10. *Conclusioni: che altro c'è da riformare?*; *L'imposta ordinaria sostitutiva sui grandi patrimoni*; 7. *Conclusioni*.

1. *Premessa e delimitazione dell'indagine*

Da qualche anno l'imposizione dei redditi immobiliari sembra essere divenuto se non l'unico, uno dei principali problemi del sistema fiscale italiano. E ciò nonostante che il ruolo di assoluta rilevanza del settore immobiliare e di quello edilizio, strettamente correlato al primo, per l'economia e per l'assetto patrimoniale nazionale.

L'imposizione sugli immobili è stata in costante crescita negli anni, mantenendosi sempre al di sopra della media OCSE quanto

a percentuale del PIL¹.

Della ricchezza immobiliare degli italiani, tuttavia, si parla solo come fonte per ulteriori prelievi fiscali, mentre se ne disconoscono totalmente gli aspetti positivi, quali la funzione di ammortizzazione delle crisi economiche dell'alta patrimonialità delle famiglie italiane, la funzione di welfare familiare svolta dalle famiglie, lo scarso indebitamento rispetto ad altri paesi europei e mondiali², etc.

Le critiche al sistema impositivo attuale riguardano, in particolare, la esenzione ai fini Irpef del reddito figurativo della prima abitazione e la sottrazione dei redditi da locazione abitativa alla base imponibile Irpef, mediante applicazione del c.d. sistema della cedolare secca.

Certo è innegabile che, in particolare l'Irpef, necessiti, dopo la riforma organica degli anni 2000, di una revisione complessiva che restituisca ad esso quella coerenza che è stata progressivamente cancellata dai periodici interventi emergenziali, episodici, con l'introduzione di norme arbitrarie e discrezionali, che si sono succeduti anno in anno, spesso in occasione della manovra di bilancio annuale.

Un sistema fiscale efficiente dovrebbe invece essere costituito da un insieme coerente di istituti e procedure, basato su principi economici chiari e condivisi, e costruito nell'ottica di una previsione di gettito efficiente, minimizzando i costi amministrativi delle distorsioni economiche, semplice e trasparente, evitando ogni discriminazione ingiustificata tra contribuenti.

L'esempio più macroscopico dell'incoerenza del sistema fiscale italiano è invece indubbiamente recato proprio dall'Irpef³, che da un lato è cresciuta quantitativamente sia in percentuale del Pil sia in assoluto, dall'altro ha sostanzialmente perso quella funzione redistributiva che ne aveva identificato il carattere più evidente.

¹ <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart>

² Che sia proprio questo il problema? Gli italiani si indebitano poco e solo per comprarsi casa, rispetto agli altri paesi? La cosa duole a chi vende carte di credito, prestiti, etc. ? E' lecito dubitarne.

³ Sulla quale, peraltro, si addensano anche le nubi della retorica e del preconcetto. Quando nei dibattiti televisivi o sui media si parla di Irpef, anche da parte di economisti di vaglia, la prima cosa che viene strumentalmente evidenziata è che l'81 per cento dell'Irpef viene pagata dai lavoratori dipendenti e dai pensionati, sottintendendo che nelle altre categorie si annida l'evasione; non si chiarisce che, tuttavia, tale dato è perfettamente congruo con la percentuale di dipendenti e pensionati sul totale dei percettori di reddito, pari all'87 per cento!

Tuttavia, qualsiasi opzione di riforma dovrebbe tenere conto da un lato della particolarità dell'assetto patrimoniale del nostro Paese, nel quale vi sono ben 23,5 milioni di proprietari di prima abitazione; qualsiasi intervento sugli immobili, dunque, quel ceto medio già duramente percorso dalla strutturazione delle aliquote dell'Irpef. Dall'altro, dovrebbe tenere conto dei vincoli, anche costituzionali, che rappresentano una peculiarità italiana che ha condotto a quegli aspetti positivi di cui infra.

Il presente contributo intende dunque indagare le aporie e le eventuali prospettive di riforma dell'imposizione immobiliare nell'Irpef e nelle imposte patrimoniali, onde riflettere su possibili linee alternative di modifica del sistema tributario.

2. *Cenni sull'evoluzione storica dell'Irpef*

Introdotta con la riforma del 1973, l'Irpef ha progressivamente assunto un ruolo fondamentale nel finanziamento della spesa pubblica, con un gettito che, in rapporto al Pil, è passato dal 5,9 per cento del 1980 al 10,8 per cento del 2020, e dal 30 per cento delle entrate tributarie del 1980 è arrivato al 39,2 per cento dell'anno scorso. Non parliamo, poi, della sua incidenza sulle imposte dirette, pari al 75 per cento del totale⁴. Essa era stata introdotta nell'ambito di una revisione complessiva del sistema tributario sulla scorta dei paesi ad economia avanzata, nei quali l'imposta personale progressiva sul reddito svolgeva già un ruolo fondamentale. Prima della riforma, la pressione fiscale italiana era nettamente più bassa degli altri paesi europei e prevalevano le imposte indirette ed i contributi sociali, mentre le imposte dirette erano basate su un sistema cedolare di tipo reale, con aliquote prevalentemente proporzionali. Pur in seguito alla riforma del 1973, solo alla fine degli anni '80 la pressione fiscale italiana si avvicinerà a quella degli altri paesi europei e l'Irpef diventerà la principale imposta in termini di gettito.

Sotto il profilo economico, il modello di riferimento dell'Irpef prevedeva una base imponibile di tipo entrata (*comprehensive income*) con applicazione di aliquote articolate su scaglioni fortemente crescenti all'aumentare della base imponibile. Basti pensare che inizialmente erano previsti 32 scaglioni, con aliquote dal 10 al

⁴ Istat, ANNUARIO STATISTICO ITALIANO 2020, Roma, 2020

72 per cento della base imponibile. Vi era poi un articolato sistema di deduzioni e detrazioni in somma fissa, che garantivano ulteriormente la progressività, con finalità di equità orizzontale (tenendo conto dei carichi familiari), e di incentivo con riferimento ad alcune spese meritorie. In tale originario sistema il reddito da lavoro godeva di un carico fiscale più favorevole, attraverso l'applicazione di detrazioni forfettarie specifiche.

In seguito alle numerose modifiche apportate all'imposta nel corso degli anni, si è passati da una progressività definita essenzialmente dalle aliquote crescenti con deduzioni e detrazioni fisse, ad una progressività che dipende invece dal sistema di deduzioni e detrazioni per i redditi da lavoro e, soprattutto, per i carichi familiari.

Nel tempo è altresì variata l'unità impositiva, che originariamente era fondata su base familiare (cumulo dei redditi), censurata dalla Corte Costituzionale con la sentenza n.179 del 1976 per violazione del principio di eguaglianza e di capacità contributiva, passando ad un sistema di imposizione individuale, coadiuvato da una detrazione per il coniuge a carico. L'evoluzione normativa sembra, di fatto, aver seguito quella sociale, allorché il nostro paese è passato da una netta prevalenza di nuclei familiari monoreddito ad una di nuclei familiari plurireddito.

Invero già la norma che introdusse l'Irpef si discostò dall'originario disegno della commissione Cosciani, secondo la quale l'imposta avrebbe dovuto essere personale, omnicomprensiva e progressiva.

Difatti, sin dal suo esordio, fu prevista l'esclusione della maggior parte dei redditi da attività finanziarie e la loro tassazione con un sistema di imposte sostitutive proporzionali; le plusvalenze erano assoggettati ad imposizione solo se realizzate nell'ambito di operazioni di tipo speculativo, chiaramente individuate solo molti anni dopo, nel T.U. del 1986. I redditi finanziari venivano assoggettati ad imposizione sostitutiva con aliquote che variavano dal 10 per cento per i rendimenti dei conti correnti, al 47,5 per cento degli utili distribuiti, con la totale esenzione degli interessi sui titoli pubblici.

L'esclusione dei redditi finanziari sembrerebbe avere avuto, in origine, una funzione meramente semplificatrice del sistema; ovviamente, ad eccezione dell'esenzione dei titoli pubblici che, giustificata sotto il profilo economico con la motivazione che il pagamento costituirebbe una mera partita di giro, dovendo essere

compensata con l'incremento dei tassi d'interesse, costituiva invece un chiaro incentivo, insieme ad altri (esenzione dall'imposta di successione, impignorabilità, etc.) finalizzato a spingere le preferenze di investimento dei cittadini, in considerazione del debito pubblico che proprio in quegli anni cominciava la sua veloce crescita.

L'esclusione de (gli altri) redditi finanziari, invece, a prescindere dalle ragioni diverse dall'attività di pressione politica (lobbying)⁵, è ben presto divenuta una esigenza di mercato, allorquando l'evoluzione tecnologica e normativa hanno di fatto liberalizzato la possibilità degli investimenti all'estero e massimizzato la volatilità del sistema.

Ad ogni buon conto, solo con la riforma Visco si tenterà di procedere, alla fine degli anni '90, ad una razionalizzazione del sistema di imposizione sostitutiva, con l'introduzione organica (almeno) della tassazione delle plusvalenze.

L'Irpef si presenta, dunque, a quasi cinquanta anni dalla sua introduzione, molto diversa da quello che era stato il suo iniziale modello teorico di imposta progressiva sul reddito complessivo (*comprehensive income tax*) e più vicina che mai a quello che era il sistema italiano previgente alla sua introduzione.

3. *Aspetti critici del sistema dell'irpef*

L'Irpef come si è evoluta negli anni, ed in particolare la sua frammentazione in tanti regimi fiscali differenziati, costituisce la sua principale aporia non già, a nostro avviso, rispetto ad un modello economico astratto, che avrebbe poca o nulla rilevanza, ma rispetto alla originaria progettazione del sistema tributario; siamo di fatto, inconsapevolmente ma, chiaramente, in una situazione simile a quella che connotava il sistema fiscale italiano ante-riforma, come analizzata dallo stesso Cosciani: «*L'attuale sistema italiano, di una serie di imposte cedolari autonome, che colpiscono i vari cespiti... crea una situazione di sperequazione tra i diversi redditeri, a seconda*

⁵ Stimolante sarebbe uno studio multidisciplinare che analizzasse l'evoluzione normativa fiscale con la dinamica della distribuzione della ricchezza, sia qualitativa che territoriale, per valutare il potere d'influenza delle lobbies sul legislatore nazionale e comunitario.

della fonte del loro reddito, senza che la diversità di trattamento sia giustificata né dalla natura del reddito né dal suo ammontare... Il sistema cedolare, in altre parole, fa venir meno quella visione unitaria e quell'omogeneità di trattamento che è alla base di ogni sistema fiscale perequato»⁶.

Non vi è dubbio, infatti, che il concetto di progressività è strettamente legato alla imposizione di un reddito "globale", come la Commissione di riforma degli anni '60 riteneva opportuno «Per realizzare una progressività perequata, efficiente e trasparente... è necessario conglobare le varie imposte sul reddito in un'unica imposta personale e progressiva sul reddito globale... Tale conglobamento deve riguardare non solo le imposte personali sul reddito... ma anche quelle cedolari... a carattere più o meno reale, e relative addizionali»⁷.

Invero, già all'epoca della riforma, si sarebbe potuto optare per un modello economico impositivo diverso da quello adottato, quello della cd. *dual tax*, mantenendo in vita un sistema di imposte di categoria, cedolari e proporzionali, e completandole con un'imposta sul reddito globale, come accaduto in Inghilterra con la «Super Tax» applicabile ai redditi superiori a un certo ammontare, o in Italia con l'imposta progressiva complementare sui redditi.

Considerato, dunque, che l'originario modello Irpef, disapplicato nella sostanza, non è l'unico possibile e che la realizzazione in punto di fatto di un sistema diverso quale si è venuto spontaneamente a realizzare non è oggettivamente errato, un vero aspetto critico dell'imposta sembra essere costituito dalle evoluzioni subite dalle aliquote.

A seguito della riduzione degli scaglioni, della diminuzione delle aliquote sui redditi più alti e dell'aumento di quelle sui redditi bassi, la trasformazione delle detrazioni per tipologie di reddito e il fatto di averle rese decrescenti rispetto ad esso, si è determinato un notevole innalzamento della soglia di esenzione dall'imposta con aliquote medie che crescono velocemente. Il fenomeno è apparentemente in contrasto con la riduzione delle aliquote massime e può essere valutato correttamente solo esaminando la dinamica complessiva del sistema tributario. Da un tale esame, difatti, emerge che una gran parte dei contribuenti con redditi medio bassi sono assoggettati ad una aliquota media superiore

⁶ Cfr. Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributario, Milano, Giuffrè, 1964, pp. 165 s.

⁷ Cfr. Stato dei lavori, cit., p. 46.

a quella di coloro che presentano redditi maggiori.

L'introduzione di alcuni sistemi forfettari, come la tassazione separata dello straordinario e la tassazione cedolare dei redditi da locazione, hanno in parte avuto anche lo scopo di rimediare a tale distorsione.

Un secondo aspetto critico è costituito dalla progressiva erosione della base imponibile dell'Irpef per esclusione dalla base di alcune fonti di entrata, esclusione che compromette la progressività del sistema stesso. Indubbiamente il principale fenomeno di erosione, stranamente ignorato sia dalla Commissione europea sia dal dibattito dottrinario è quello dei redditi da capitale finanziario. Trattasi di un fenomeno quantitativamente molto superiore alle erosioni recate dalla parziale esclusione dalla base imponibile delle plusvalenze immobiliari e di alcuni redditi immobiliari, sia di natura figurativa sia derivanti da locazione.

La tendenza all'esclusione dei redditi da capitale finanziario dei dividendi è comune peraltro ai principali paesi europei, in cui prevalgono forme di tassazione sostitutiva. Ad ogni buon conto, le preoccupazioni della Commissione europea e le raccomandazioni fatte all'Italia, la rendita figurativa dell'abitazione di residenza è esentata in quasi tutti i paesi europei, e non sussiste dunque alcuna incoerenza della esclusione prevista nel nostro ordinamento.

4. Fiscalità immobiliare e federalismo fiscale

Da tempo il legislatore ha ritenuto che le imposte immobiliari siano le fonti più adatte al finanziamento degli enti locali. Tale scelta è stata giustificata innanzi tutto con il cd. principio del beneficio, per il quale chi paga l'imposta può mettere in relazione l'entità del prelievo con i servizi forniti dal governo locale; sono imposte aventi un rischio contenuto di concorrenza fiscale e con una ragionevole certezza di gettito⁸. Inoltre, la prossimità della base imponibile al livello di governo municipale comporta specifici vantaggi in termini di accertamento delle imposte e, dunque,

⁸ E' paradossale, ed è un segno dei tempi, che in presenza della "certezza" di gettito delle imposte immobiliari, ovviamente tale in comparazione alla "incertezza" (recte, facilità di evasione) di altre tipologie di imponibili, in particolare quelli finanziari e d'impresa, siano proprio le istituzioni bancarie e finanziarie ed i loro rappresentanti diretti od indiretti ad invocare l'aggravio del prelievo sugli immobili.

di *tax compliance*.

4.1. *L'evoluzione normativa della fiscalità immobiliare locale.*

Il sistema delle entrate comunali presenta un quadro complesso a causa del sovrapporsi - a decorrere dal 2011 - di numerosi interventi normativi, anche con carattere di urgenza, che hanno più volte modificato la disciplina introdotta dal decreto legislativo n. 23 del 2011 sul federalismo fiscale municipale, sia direttamente che nell'ambito di diversi provvedimenti legislativi.

Nello stesso anno di approvazione del decreto sul federalismo fiscale, l'intensificarsi dell'emergenza finanziaria ha posto nuove e pressanti necessità per una revisione del regime sperimentale dell'imposta municipale, allo scopo di reperire risorse finanziarie. L'applicazione dell'IMU, ai sensi dell'articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, è stata anticipata al 2012 e la sua disciplina è stata profondamente innovata. Il predetto decreto ha altresì avviato la razionalizzazione delle diverse forme di prelievo vigenti sui rifiuti, TARSU, TIA 1 e TIA 2, istituendo un nuovo e unico tributo, vale a dire la TARES, a totale copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti. Tali interventi hanno concorso a determinare un assetto normativo caratterizzato da elementi di transitorietà, ulteriormente confermati dalle disposizioni intervenute nel corso del 2013, in relazione alla complessa vicenda dell'abolizione dell'imposta municipale propria IMU sull'abitazione principale.

La legge di stabilità 2014 (L. n. 147 del 2013) ha condotto ad una nuova articolazione della tassazione immobiliare di spettanza dei comuni, che da allora è sostanzialmente rimasta identica, nonostante anche nel 2014 vi siano stati diversi interventi d'urgenza sulla tassazione immobiliare (decreti-legge nn. 16, 47, 66, 88, 185 e 192 del 2014); ulteriori modifiche sono state apportate dalla legge di stabilità 2015 (L. n. 190 del 2014). Nel corso dei primi mesi del 2015 sono intervenute modifiche alla disciplina IMU in agricoltura (decreto-legge n. 4 del 2015).

Contestualmente, la legge di stabilità 2016 ha abrogato l'Imposta Municipale Secondaria - IMUS. Essa, disciplinata dall'articolo 11 del D.Lgs. n. 23 del 2011, avrebbe dovuto sostituire la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), l'imposta

comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni.

L'attuale assetto impositivo è sostanzialmente delineato dalla citata legge di stabilità 2014 (articolo 1, commi 639 e ss. gg. della legge n. 147 del 2013), che ha subito nel tempo alcuni aggiustamenti specifici. Detto provvedimento ha abolito l'IMU sull'abitazione principale e su alcune fattispecie assimilate, nonché la componente della TARES relativa ai servizi indivisibili, con contestuale introduzione di un'imposta unica comunale- IUC, le cui componenti sono:

1. l'IMU, di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali non di lusso;
2. per la componente riferita ai servizi:
 - il tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore sia dell'utilizzatore dell'immobile (che sostituisce la maggiorazione standard TARES il cui gettito è stato riservato nel 2013 allo Stato), escluse le abitazioni principali;
 - la tassa rifiuti (TARI) corrisposta dall'utilizzatore del locale o dell'area scoperta - che sostituisce la TARES e gli altri prelievi sui rifiuti - destinata a finanziare integralmente i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

4.2.- L'imposta municipale propria

Il decreto legislativo n. 23 del 2011, in materia di federalismo fiscale municipale, ha istituito l'Imposta municipale propria - IMU, volta a sostituire sia la componente del reddito IRPEF (e relative addizionali) relativa agli immobili, sia l'ICI, con un'applicazione in origine prevista per l'anno 2014 e senza colpire l'abitazione principale del contribuente. Tuttavia, per esigenze di risanamento dei conti pubblici, l'applicazione dell'IMU, ai sensi dell'articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, è stata anticipata al 2012 e se ne è prevista l'applicazione alla "prima casa", con il contestuale innalzamento dei moltiplicatori da applicarsi alla rendita catastale per calcolare la base imponibile. Per l'anno 2013 l'applicazione dell'IMU è stata fortemente limitata ad opera dei decreti-legge n. 54 e 102 del 2013.

Col nuovo assetto della fiscalità immobiliare delineato dalla legge di stabilità 2014 (legge n. 147 del 2013), a partire dal 2014 l'IMU rappresenta una componente della IUC.

La disciplina dell'IMU è principalmente contenuta nell'articolo

13, comma 1 del citato decreto-legge n. 201 del 2011, nel decreto legislativo n. 23 del 2011 (articoli 8 e 9) e nella legge di stabilità 2014. L'imposta si applica al possesso di fabbricati (escluse le prime case non di lusso, cioè quelle in categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9), di aree fabbricabili e di terreni agricoli. Essa è dovuta dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali e dal locatario in caso di *leasing*.

L'IMU dal 2012 ha sostituito l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti gli immobili non locati, salvo per quanto riguarda il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, i quali, oltre ad essere assoggettati all'IMU, concorrono alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del cinquanta per cento.

Presupposto dell'IMU è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli. Come anticipato, l'abitazione principale, vale a dire l'unità immobiliare in cui il soggetto passivo e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente, è stata assoggettata all'IMU negli anni 2012 e 2013. A decorrere dall'anno 2014, invece – con la legge n. 147 del 2013 – tale tipologia immobiliare è esente da IMU, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali resta ferma l'applicazione dell'aliquota ridotta e della detrazione.

La legge equipara all'abitazione principale alcune fattispecie (tra cui gli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa; gli alloggi sociali; la casa coniugale assegnata al coniuge). Il comune, inoltre, ha la facoltà di equiparare all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata.

A decorrere dal 2016, invece, non è più prevista la facoltà per il comune di considerare adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare concessa dal soggetto passivo in comodato ai parenti in linea retta di primo grado che la utilizzano come abitazione principale. Per detta unità immobiliare è prevista direttamente dalla legge la riduzione del 50% della base imponibile, a specifiche

condizioni. L'abbattimento della base imponibile per tale fattispecie è stato esteso, dalla legge di bilancio 2019, anche al coniuge del comodatario, in caso di morte di quest'ultimo in presenza di figli minori.

L'IMU è dovuta dal proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni; dal titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi; dal coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio; dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali; dal locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

L'imposta si calcola applicando alla base imponibile, costituita dal valore dell'immobile determinato nei modi previsti dalla legge, l'aliquota fissata per la particolare fattispecie. Per i fabbricati iscritti in catasto il valore è determinato applicando all'ammontare della rendita catastale, rivalutata del 5%, i moltiplicatori previsti dalla legge per le diverse categorie catastali (articolo 13, comma 4, del D.L. n. 201 del 2011). La base imponibile è ridotta al 50% per i fabbricati di interesse storico o artistico e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. Per i terreni agricoli, anche non coltivati, il valore è costituito dal reddito dominicale rivalutato del 25% e, poi, moltiplicato per 135. Non è più previsto, invece, il moltiplicatore pari a 75, poiché la legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016) ha esentato i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del D.Lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola. Per le aree fabbricabili la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione.

L'aliquota ordinaria stabilita dalla legge per gli immobili diversi dall'abitazione principale è pari allo 0,76 per cento e i comuni possono aumentarla o diminuirla sino a 0,3 punti percentuali: l'aliquota può, pertanto, oscillare da un minimo di 0,46% ad un massimo di 1,06%, salvo che per alcune fattispecie (immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili posseduti dai soggetti passivi dell'IRES e immobili locati) per le quali l'aliquota può essere diminuita fino allo 0,4%. Per le abitazioni principali non esenti (categorie catastali A/1, A/8 e A/9), invece, l'aliquota stabilita dalla legge è pari allo 0,4% e i comuni possono aumentarla o diminuirla

sino a 0,2 punti percentuali: l'aliquota può, pertanto, oscillare da un minimo di 0,2% ad un massimo di 0,6%. La legge, inoltre, prevede una detrazione di euro 200, con facoltà per il comune di elevarla fino a concorrenza dell'imposta dovuta.

L'IMU, a decorrere dal 2014, non è dovuta per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. beni merce) fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati e per i fabbricati rurali ad uso strumentale.

In aggiunta a queste due fattispecie, ulteriori casi di esenzione dall'IMU sono indicati nell'articolo 9, comma 8, primo e secondo periodo, del D.Lgs. n. 23 del 2011, il quale, oltre a prevedere l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi indicati destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, richiama le ipotesi in passato previste per l'ICI (dall'articolo 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f), h) e i) del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Si ricorda inoltre che l'IMU relativa agli immobili strumentali è deducibile dal reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 40 per cento (misura così elevata, dal precedente 20 per cento, per effetto della legge di bilancio 2019).

L'IMU non si applica nella Provincia Autonoma di Bolzano e nella Provincia Autonoma di Trento. In sostituzione di tale tributo, nonché della TASI, nei comuni della Provincia Autonoma di Bolzano è stata istituita l'imposta municipale immobiliare (IMI) e in quelli della Provincia Autonoma di Trento l'imposta immobiliare semplice (IMIS), come si vedrà in seguito.

4.3.- Il tributo per i servizi indivisibili (TASI)

Come anticipato all'inizio, la TASI è stata introdotta, a decorrere dal 2014, dalla legge di stabilità 2014 (articolo 1, commi da 670 a 688 della legge n. 147 del 2013), quale imposta facente parte, insieme all'IMU e alla TARI, della IUC.

Il presupposto della TASI è il possesso o la detenzione di fabbricati e di aree fabbricabili, con esclusione dell'abitazione principale diversa da quella classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 e dei terreni agricoli.

L'abitazione principale è stata soggetta alla TASI negli anni 2014 e 2015, mentre la legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016) ne ha previsto l'esclusione: tale tipologia di immobile è ora sottratta

sia dall'IMU sia dalla TASI. L'esclusione dalla TASI opera non solo nel caso in cui l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale dal possessore ma anche nell'ipotesi in cui sia l'occupante a destinare l'immobile detenuto ad abitazione principale. In quest'ultimo caso, la TASI è dovuta solo dal possessore, che, ai sensi del comma 681 della legge di stabilità 2014, versa l'imposta nella misura percentuale stabilita nel regolamento comunale oppure, in mancanza di una specifica disposizione del comune, nella misura del 90 per cento.

Quanto alla nozione di abitazione principale rilevante ai fini della TASI, si deve far riferimento alla medesima definizione stabilita per l'IMU: unità immobiliare in cui il soggetto passivo e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente, ivi comprese le pertinenze nei limiti di legge. Valgono, inoltre, le medesime ipotesi di equiparazione per legge o per regolamento comunale previste per l'IMU e sopra illustrate..

La TASI è dovuta dal titolare del diritto reale (proprietario, titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie) e, nel caso in cui l'immobile sia occupato da un soggetto diverso da quest'ultimo, anche dall'occupante. I due soggetti sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria e l'occupante deve corrispondere l'imposta nella misura, stabilita dal comune nel regolamento, compresa tra il 10% e il 30%, mentre la restante parte è a carico del titolare del diritto reale. In caso di mancata previsione della percentuale di ripartizione dell'imposta tra i due soggetti, la TASI è dovuta dal titolare del diritto reale nella misura del 90% e dall'occupante nella misura del 10%. Nelle ipotesi di assimilazione all'abitazione principale l'obbligo di versamento della TASI ricade, invece, interamente sul titolare del diritto reale e non sull'occupante.

L'imposta si calcola applicando alla base imponibile, che è quella prevista per l'IMU, l'aliquota stabilita dal comune per la particolare fattispecie.

L'aliquota ordinaria stabilita dalla legge per tutti gli immobili soggetti alla TASI è pari allo 0,1 per cento, ma i comuni possono ridurla fino all'azzeramento. Nella determinazione delle aliquote della TASI i comuni incontrano il limite massimo secondo cui la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, ovvero lo 0,6 per cento per l'abitazione principale classificata nelle categorie

catastali A/1, A/8 e A/9 e l'1,06 per cento per gli altri immobili.

Vi sono, poi, due fattispecie per le quali sono previsti limiti massimi specifici, ovvero i fabbricati rurali strumentali, per i quali l'aliquota della TASI non deve in nessun caso superare lo 0,1 per cento; i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, per i quali l'aliquota non può eccedere lo 0,25 per cento.

Le ipotesi di esenzione dalla TASI sono indicate nell'articolo 1, comma 3, del decreto-legge n. 16 del 2014, convertito dalla legge n. 68 del 2014, che prevede, come per l'IMU, l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi indicati destinati esclusivamente ai compiti istituzionali e per le fattispecie di cui all'articolo 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f), e i) del D.Lgs. n. 504 del 1992. E', inoltre, prevista l'esenzione per i rifugi alpini non custoditi, i punti d'appoggio e i bivacchi.

La TASI non si applica nella Provincia Autonoma di Bolzano e nella Provincia Autonoma di Trento. In sostituzione di tale tributo, nonché dell'IMU, nei comuni della Provincia Autonoma di Bolzano è stata istituita l'imposta municipale immobiliare (IMI) e in quelli della Provincia Autonoma di Trento l'imposta immobiliare semplice (IMIS)

4.4.- I vincoli alle aliquote IMU e TASI e il quadro delle esenzioni

Le aliquote delle principali imposte immobiliari sono assoggettate ad alcuni limiti di legge.

La legge di stabilità 2014 (comma 677) fissava il limite massimo delle aliquote complessive IMU-TASI, per ciascuna tipologia di immobile, nell'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, ovvero nell'1,06 per cento o minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile.

Inoltre, per il 2014 e 2015 era stata introdotta la possibilità, a favore dei Comuni, di derogare a tale limite per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,08 per cento (0,8 per mille). Tale facoltà è stata mantenuta anche negli anni successivi per i comuni che ne avessero già usufruito (da ultimo anche nel 2019, per effetto della relativa legge di bilancio), previa espressa delibera del consiglio comunale, salvo le ipotesi esenti da TASI.

Pertanto, tale maggiorazione conferisce ai comuni un ulteriore margine di manovrabilità da utilizzare per aumentare il limite della somma dell'IMU e della TASI (fino allo 0,68 per cento per l'abitazione principale A/1, A/8 e A/9 e all'1,14 per cento per gli altri immobili) oppure per aumentare il limite massimo dell'aliquota della TASI, elevandola dallo 0,25 per cento allo 0,33 per cento.

Inoltre, il comma 26 della legge di stabilità 2016 ha disposto la sospensione, in origine per il solo anno 2016, dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui aumentano i tributi e le addizionali attribuite ai medesimi enti territoriali. Si chiarisce inoltre che detti aumenti sono rapportati ai livelli di aliquote applicabili per l'esercizio 2015. E' stata esclusa dalla sospensione - tra l'altro - la tassa sui rifiuti (TARI).

Le leggi di bilancio per il 2017 e per il 2018 (leggi n. 232 del 2016 e n. 205 del 2017) hanno prorogato rispettivamente per il 2017 e per il 2018 la predetta sospensione. A decorrere dal 2017, l'imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco sono state escluse dal novero dei tributi sottoposti al blocco degli aumenti. Per l'anno 2018 la sospensione non si è applicata ai comuni istituiti a seguito di fusione.

La sospensione dell'efficacia degli aumenti non è prevista dalla legge di bilancio 2019 per l'anno di riferimento: ciò di fatto riapre, per gli enti territoriali interessati, la possibilità di utilizzare con margini più ampi la leva fiscale.

4.5.- la tassa rifiuti (TARI)

La terza componente IUC è la TARI, introdotta, a decorrere dal 2014, dalla legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità per il 2014; commi 641-669).

La TARI ha sostituito la TARES, che è stata in vigore per il solo 2013 e che, a sua volta, aveva preso il posto di tutti i precedenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria (TARSU, TIA1, TIA2). I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico hanno la facoltà di applicare, in luogo della TARI, che ha natura tributaria, una tariffa avente natura di corrispettivo.

Presupposto d'imposta è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte operative suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono, invece, escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenti o accessorie a locali tassabili, nonché le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga il locale o l'area e, quindi, dal soggetto utilizzatore dell'immobile. In caso di detenzione breve dell'immobile, di durata non superiore a sei mesi, invece, la tassa non è dovuta dall'utilizzatore ma resta esclusivamente in capo al possessore (proprietario o titolare di usufrutto, uso, abitazione o superficie). In caso di pluralità di utilizzatori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

Il tributo è corrisposto in base a tariffa riferita all'anno solare e commisurata tenendo conto dei criteri determinati dal metodo normalizzato di cui al D.P.R. n. 158 del 1999. In alternativa a tale metodo, il comune, nel rispetto del principio comunitario "chi inquina paga", può ripartire i costi tenendo conto delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti.

Tuttavia, nelle more della revisione del metodo normalizzato, i criteri del regolamento del 1999 sono stati prorogati nel tempo, da ultimo con la legge di bilancio 2019 per l'anno di riferimento.

Le tariffe della TARI devono assicurare, in ogni caso, la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Esse sono determinate con delibera del Consiglio comunale sulla base dei costi individuati e classificati nel piano finanziario, redatto dal soggetto che svolge il servizio e approvato dallo stesso Consiglio.

In materia di TARI il comune ha facoltà di introdurre agevolazioni ed esenzioni, oltre che negli specifici casi individuati dalla legge (abitazioni con unico occupante; abitazioni e locali per uso stagionale; abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; fabbricati rurali ad uso abitativo), anche in ulteriori ipotesi definite dal comune nell'esercizio della propria autonomia regolamentare. Le scadenze di pagamento della TARI sono determinate dal comune prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale.

Si evidenzia che alla TARI non si è applicato il divieto di aumento dei tributi comunali stabilito, per gli anni 2016-2018, dall'art. 1, comma 26, della legge n. 208 del 2015 come successivamente modificato nel tempo.

La natura giuridica della TARI appare quella di una ulteriore un'imposta patrimoniale⁹, anziché quella di una tassa di servizio ancorata effettivamente alla produzione di rifiuti. Non discriminando adeguatamente fra famiglie in base alla produzione di rifiuti, essa presenta inoltre elementi di regressività, in quanto ridistribuisce le risorse a sfavore dei nuclei con redditi più bassi.

5. *La (sempre) evocata riforma del catasto*

Anche la riforma del catasto è un *refrain* spesso evocato al fine di accentuare il peso della fiscalità immobiliare. La Commissione europea, sulla base dei dati estrapolati da una commissione di studio italiana, da anni invita l'Italia ad aggiornare i dati catastali, non rispondenti ai valori effettivi. Premesso che in nessun paese europeo, eccezion fatta per la Francia dei *jilet jaunes* e solo dal 2018, i valori che formano la base imponibile delle imposte sui fabbricati sono vicini a quelli reali⁽¹⁰⁾. In realtà, una riforma del catasto, oltre ad essere strumentale ad allontanare da altre tipologie di reddito, più affini ai centri studi che forniscono tali dati, l'attenzione del legislatore, appare totalmente inutile, sussistendo già tutti i presupposti per un intervento mirato sulle situazioni incongrue.

5.1.- *La revisione generale del 2014.*

La legge 11 marzo 2014, n. 23, in materia di revisione del sistema

⁹ Banca d'Italia, *Il prelievo locale sui rifiuti in Italia: benefit tax o imposta patrimoniale (occulta)?*, 2019

¹⁰ In effetti che i valori catastali debbano essere vicini a quelli reali costituisce una contraddizione in termini: se essi fossero reali, non vi sarebbe bisogno del catasto, che rappresenta valori medi, teorici, figurativi. In effetti, in Francia non sono i valori catastali ad essere vicini a quelli reali, si applicano direttamente i valori venali dei beni. Con quali riflessi sulla effettiva *compliance* dei proprietari, sui quali grava l'onere di individuare tale valore, sull'accertamento, sui contenziosi, sulla tenuta sociale del Paese e della maggioranza che tale riforma ha introdotto nel 2018, al posto, guarda caso, di una imposta patrimoniale che colpiva anche i patrimoni finanziari, è ancora presto per giudicarlo.

fiscale, delegava il Governo ad attuare con decreti legislativi una revisione della disciplina relativa al sistema estimativo del catasto dei fabbricati in tutto il territorio nazionale, attribuendo a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita.

Tra i principi e criteri per la determinazione del valore catastale la delega indicava, in particolare, la definizione degli ambiti territoriali del mercato, nonché la determinazione del valore patrimoniale utilizzando il metro quadrato come unità di consistenza in luogo del numero dei vani. Doveva essere assicurato altresì il coinvolgimento dei comuni nel processo di revisione delle rendite, anche al fine di assoggettare a tassazione gli immobili ancora non censiti.

La riforma sarebbe dovuta avvenire a invarianza di gettito, tenendo conto delle condizioni socio-economiche e dell'ampiezza e composizione del nucleo familiare, così come riflesse nell'ISEE, da rilevare anche attraverso le informazioni fornite dal contribuente, per il quale sono previste particolari misure di tutela anticipata in relazione all'attribuzione delle nuove rendite, anche nella forma dell'autotutela amministrativa.

Era previsto inoltre un meccanismo di monitoraggio da parte del Parlamento del processo di revisione delle rendite.

Contestualmente si disponeva di aggiornare i trasferimenti perequativi ai comuni e di ridefinire le competenze delle commissioni censuarie, in particolare attribuendo loro il compito di validare le funzioni statistiche (che sono pubblicate al fine di garantire la trasparenza del processo estimativo) utilizzate per determinare i valori patrimoniali e le rendite, nonché introducendo procedure deflattive del contenzioso.

La delega fiscale, il cui termine di esercizio è scaduto il 27 giugno 2015, è stata attuata parzialmente solo con riferimento alla composizione, alle attribuzioni e al funzionamento delle commissioni censuarie.

Nella seduta del 9 ottobre 2018 della VI Commissione Finanze della Camera dei deputati, il relatore del provvedimento, Raffaele Trano, rappresentava che in riferimento alla revisione delle rendite catastali richiesta dalla Raccomandazione n.1 della Commissione UE, in questa fase il Governo *«non ritiene opportuno rivedere nuovamente l'imposizione sugli immobili, in quanto oggetto di numerosi cambiamenti legislativi negli ultimi anni»*.

Si ricorda che la Raccomandazione n. 1 della Commissione UE in materia di aggiustamenti di bilancio e fiscalità chiedeva al

Governo di riformare i valori catastali non aggiornati.

5.2.- Il catasto dei fabbricati

Con il termine catasto sono indicati sia l'insieme delle operazioni volte a stabilire l'estensione, la qualità, la rendita e l'appartenenza dei beni immobili siti su un determinato territorio (accatastare), sia i documenti contenenti i risultati di tali operazioni. In sostanza il catasto ha lo scopo di individuare e registrare l'estensione e l'appartenenza dei beni immobili presenti in un determinato territorio. Tralasciando l'evoluzione storica del catasto, alla nascita del Regno d'Italia erano presenti 22 differenti tipi di catasto, raggruppati in 9 compartimenti. Con la legge n. 5784 del 1870 e con il R.D. n. 267 del 1871 è stato costituito un catasto dei fabbricati a carattere nazionale, mentre con il R.D. n. 652 del 1939 è stato disciplinato l'accertamento generale dei fabbricati urbani, la rivalutazione del relativo reddito e la formazione del nuovo catasto edilizio urbano.

Con il D.P.R. n. 1142 del 1949 è stato emanato il regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano. L'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993 ha disposto il censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e la loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di catasto dei fabbricati.

Sulla materia sono quindi intervenuti la legge n. 662 del 1996 e il D.P.R. n. 138 del 1998, quest'ultimo recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane. Al riguardo si segnala che, tuttavia, la revisione è rimasta inattuata e pertanto la materia continua ad essere disciplinata dal D.P.R. n. 1142. Il decreto del Ministro delle finanze n.701 del 1994 ha disciplinato l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari.

La legge 30 dicembre 2004, n. 311 ha previsto la facoltà di presentare mediante strumenti telematici gli atti di aggiornamento del catasto e di modifica delle rendite catastali: l'estensione progressiva di tale servizio a tutti gli atti nel catasto e nei registri immobiliari è prevista dall'articolo 1, comma 3, del decreto legge 10 gennaio 2006, n. 2.

L'articolo 64 del decreto legislativo n. 300 del 1999 attribuisce all'Agenzia del territorio - nata a seguito della riforma del

Ministero dell'economia e delle finanze ed ora confluita nell'Agenzia delle entrate (articolo 23-quater del decreto-legge n. 95 del 2012) - la competenza a svolgere i servizi relativi al catasto, i servizi topocartografici e quelli relativi alle conservatorie dei registri immobiliari, con il compito di costituire l'anagrafe dei beni immobiliari esistenti sul territorio nazionale sviluppando l'integrazione fra i sistemi informativi attinenti alla funzione fiscale ed alle trascrizioni in materia di diritti sugli immobili. L'Agenzia è chiamata a operare in collaborazione con gli enti locali per favorire lo sviluppo di un sistema integrato di conoscenze sul territorio.

Il decreto-legge n. 16 del 2012 (semplificazioni fiscali) ha soppresso la competenza dell'Agenzia in materia di servizi estimativi da offrire direttamente sul mercato, sostituendola con un'attività di valutazione immobiliare e tecnico-estimativa a favore delle amministrazioni pubbliche. Lo svolgimento di tali servizi per le amministrazioni richiedenti è inquadrato nelle forme degli accordi di cui all'articolo 15 della legge sul procedimento amministrativo (legge n. 241 del 1990) e deve prevedere il rimborso dei costi sostenuti dall'Agenzia, sulla base di quanto stabilito nella convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia per l'erogazione dei servizi oggetto della convenzione medesima.

5.3.- Il decentramento delle funzioni catastali

L'articolo 65 del decreto legislativo n. 112 del 1998 ha identificato le funzioni in tema di catasto, servizi geotopografici e conservazione dei registri immobiliari che rimanevano in capo allo Stato, specificando, al successivo articolo 66, quelle che invece venivano attribuite agli enti locali. Tuttavia il decentramento delle funzioni catastali ai comuni, attraverso appositi D.P.C.M. che individuavano le risorse finanziarie, umane, strumentali e organizzative da trasferire ai comuni per l'esercizio delle funzioni in materia di catasto, ha incontrato notevoli difficoltà in sede di predisposizione dei processi attuativi. Pertanto, con la legge finanziaria 2007 (articolo 1, commi da 194 a 200 della legge n. 296 del 2006), il legislatore è intervenuto sulla materia definendo la seguente ripartizione di competenze, volta a superare la precedente rigidità: (i) l'attribuzione allo Stato delle metodologie catastali, di una parte della gestione operativa del catasto, comprensiva della gestione unitaria della banca dati del catasto nonché il controllo ed il coordinamento

complessivo del sistema; (ii) l'affidamento ai comuni di parte della gestione operativa, che i comuni possono esercitare sia direttamente - in forma singola o associata tra comuni che indirettamente, avvalendosi di una convenzione decennale con l'Agenzia del territorio (ora Agenzia delle entrate) per tutte o parte delle funzioni.

Sostanzialmente i comuni sono responsabili della conservazione degli atti catastali, della loro utilizzazione e aggiornamento e ne è prevista la partecipazione al processo di determinazione degli estimi catastali ma è rimessa a loro la scelta del livello di complessità e completezza che intendono assumere nella gestione diretta delle funzioni catastali.

Con il D.P.C.M. 14 giugno 2007 e con il Protocollo d'intesa tra ANCI-Agenzia del territorio del 4 giugno 2007 sono state definite le modalità ed i termini per il graduale trasferimento di funzioni e conseguente ripartizione del personale tra gli enti (D.P.C.M. 27 marzo 2008).

Successivamente, l'articolo 19, commi da 1 a 3, del decreto legge n. 78 del 2010 ha disposto, a decorrere dal 1° gennaio 2011, l'attivazione dell'Anagrafe Immobiliare Integrata, per l'integrazione delle banche dati disponibili presso l'Agenzia del territorio, con l'individuazione dei soggetti titolari dei diritti reali, demandando a più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze la disciplina dell'accesso da parte dei comuni all'Anagrafe e le modalità di erogazione, effetti e diritti di rilascio di un'attestazione integrata ipotecario-catastale.

L'Anagrafe Immobiliare Integrata costituisce un archivio informatizzato dei beni immobili, riguardante le caratteristiche (ubicazione, consistenza, rappresentazione grafica, valore fiscale) e i diritti reali, di godimento e di garanzia, con l'indicazione dei relativi soggetti titolari. L'integrazione delle informazioni riguarda la rappresentazione degli immobili, la loro collocazione sul territorio, le variazioni delle caratteristiche oggettive nonché i dati sul possesso e sui vincoli che gravano sugli immobili. Per garantire la correttezza delle informazioni, gli aggiornamenti si basano, non solo sulle dichiarazioni delle parti, ma sul riscontro con i documenti e le banche dati certificate di riferimento. I successivi commi 4, 5 e 6 recano la disciplina delle modalità di accesso dei comuni alle banche dati dell'Agenzia del territorio (c.d. opzione base) e della gestione partecipata delle funzioni di accettazione e di registrazione degli atti da parte dei comuni e dell'Agenzia stessa (c.d. opzione

evoluta). Si stabiliscono inoltre le funzioni in materia catastale che rimangono allo Stato e che verranno svolte dall'Agenzia del territorio.

Per quanto riguarda gli immobili non censiti in catasto (c.d. immobili fantasma), si ricorda che prima con l'articolo 2, comma 36 e seguenti del decreto legge n. 262 del 2006 e poi con l'articolo 19, comma 8 e seguenti, del decreto legge n. 78 del 2010 il legislatore ha indicato procedure e modalità di dichiarazione per la presentazione in catasto della dichiarazione di aggiornamento catastale per quei fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al catasto, disponendo l'attribuzione di una rendita presunta da parte dell'Agenzia del territorio in caso di inottemperanza dell'azione da parte dei titolari dei diritti reali sui predetti immobili (provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio del 19 aprile 2011).

Al fine di rafforzare la capacità di gestione delle entrate comunali e di incentivare la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario, l'articolo 2, comma 10, del decreto legge n. 23 del 2011 (federalismo fiscale) ha (i) assicurato al comune interessato il maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili finora non dichiarati in catasto; (ii) elevato dal 33 al 50 per cento la quota del maggior gettito ottenuto a seguito dell'intervento dell'ente locale nell'attività di accertamento dei tributi statali riconosciuta ai comuni ai sensi dell'articolo 1, comma 1, decreto legge n. 203 del 2005, attribuendola in via provvisoria anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo; (iii) da ultimo, l'articolo 1, comma 12-bis, del decreto legge n.138 del 2011 ha assegnato ai comuni, per gli anni 2012, 2013 e 2014, l'intero maggior gettito ottenuto a seguito dell'intervento svolto dall'ente stesso nell'attività di accertamento, anche se si tratta di somme riscosse a titolo non definitivo e fermo restando il successivo recupero delle stesse ove rimborsate ai contribuenti a qualunque titolo; il comma 702 della legge di stabilità 2015 ha rideterminato tale quota, per il triennio 2015-2017, al 55 per cento; l'articolo 10, comma 12-duodecies del decreto-legge n. 192 del 2014, modificando il D.L. n. 138 del 2011, ha disposto che fino al 2017 venga riconosciuto ai comuni il 100 per cento delle maggiori somme riscosse per effetto della partecipazione dei comuni stessi all'azione di contrasto all'evasione; da ultimo, è stato esteso agli anni 2018 e 2019 l'incentivo previsto per la partecipazione dei comuni

all'attività di accertamento tributario pari al 100 per cento del riscosso (articolo 4, co. 8-bis del D.L. n. 193 del 2016); (iv) autorizzato i singoli comuni all'accesso, secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, ai dati contenuti nell'anagrafe tributaria, nonché a qualsiasi altra banca dati pubblica limitatamente ad immobili presenti ovvero a soggetti aventi domicilio fiscale nel comune, che possa essere rilevante per il controllo dell'evasione erariale o di tributi locali.

5.4.- L'Osservatorio del mercato immobiliare

In base a quanto disposto dall'articolo 64 del decreto legislativo n. 300 del 1999, come modificato dal decreto legge n. 16 del 2012, l'Agenzia del territorio gestisce l'Osservatorio del mercato immobiliare (OMI). L'Osservatorio cura la rilevazione e l'elaborazione delle informazioni di carattere tecnico-economico relative ai valori immobiliari, al mercato degli affitti e ai tassi di rendita e la pubblicazione di studi ed elaborazioni e la valorizzazione statistica degli archivi dell'Agenzia del territorio. Tra le sue attività ci sono anche l'analisi, la ricerca, lo sviluppo e la sperimentazione di profili teorici, applicativi e di innovazione nelle materie istituzionali, con specifico riferimento alla definizione dei valori immobiliari. Nella banca dati OMI, presente sul sito dell'Agenzia, sono pubblicate con cadenza semestrale le quotazioni relative agli 8.100 comuni dell'intero territorio nazionale, per diverse tipologie nell'ambito delle destinazioni residenziale, commerciale, terziaria e produttiva. Le quotazioni individuano un livello minimo e un livello massimo per unità di superficie riferite ad unità immobiliari ordinarie (quindi non sono considerate quelle di pregio o in stato di degrado) classificate in una determinata tipologia edilizia e situate in un determinato ambito territoriale omogeneo: la c.d. zona OMI. Come precisato sul sito e sul Manuale operativo i valori contenuti nella banca dati delle quotazioni immobiliari non possono intendersi sostitutivi della stima, ma sono soltanto di ausilio alla stessa, portando ad indicazioni di valore di massima ⁽¹¹⁾.

¹¹ Sul sito dell'Agenzia sono inoltre pubblicate:

- Statistiche trimestrali - dati sull'andamento del mercato immobiliare nel trimestre di riferimento, desunti dalle note di trascrizione degli atti di compravendita, registrati presso gli uffici di Pubblicità Immobiliare dell'Agenzia, incrociati con gli archivi del catasto edilizio urbano;

5.5.- *La classificazione degli immobili*

L'articolo 8 del R.D.L. n. 652 del 1939 dispone che per la determinazione della rendita catastale, le unità immobiliari sono distinte, a seconda delle loro condizioni estrinseche ed intrinseche, in categorie e ciascuna categoria in classi. Per ciascuna categoria e classe è determinata la relativa tariffa, la quale esprime in moneta legale la rendita catastale.

Ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. n. 1142 del 1949 gli immobili vengono classificati attraverso la suddivisione di ogni categoria - cioè delle specie essenzialmente differenti per le caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria delle unità immobiliari stesse - in tante classi quanti sono i gradi diversi delle rispettive capacità di reddito, tenuto conto delle condizioni influenti sulla relativa rendita catastale. Le categorie ordinarie riguardano i gruppi da A a C. Non si procede al classamento - e

-
- Rapporti mutui ipotecari - analisi degli atti di iscrizione ipotecaria a garanzia di mutui con le principali statistiche sul numero degli immobili ipotecati, il capitale finanziato, tassi di interesse e durate, per tipologia di atto e destinazione del finanziamento;
 - Rapporti immobiliari residenziali - analisi completa del mercato immobiliare del settore residenziale con il contributo dell'ABI: dati di consuntivo annuo relativo ai volumi di compravendita delle abitazioni e delle pertinenze residenziali, alle superfici compravendute e ai valori di scambio, agli acquisti assistiti da mutui ipotecari, alle locazioni e all'indice di affordability;
 - Rapporti immobiliari non residenziali - pubblicazioni dedicate alle compravendite di unità immobiliari di tipo produttivo, terziario e commerciale e sono realizzati congiuntamente dall'Agenzia e da Assilea (Associazione nazionale delle società di leasing);
 - Statistiche regionali - analisi del mercato residenziale, dati strutturali delle singole province. Le statistiche regionali sono realizzate dalle direzioni regionali e dagli uffici provinciali - territorio in collaborazione con l'ufficio statistiche e studi del mercato immobiliare della direzione centrale OMISE;
 - Statistiche catastali - sintesi su numerosità, consistenza e rendita catastale dello stock dei fabbricati, così come censito nella banca dati del catasto edilizio urbano aggiornato al 31 dicembre di ogni anno;
 - Sondaggio congiunturale mercato immobiliare - sondaggio trimestrale realizzato in collaborazione con Banca d'Italia e Tecnoborsa, condotto presso un campione rappresentativo di agenti immobiliari, offre un quadro completo dell'andamento del mercato delle abitazioni;
 - Quaderni dell'Osservatorio - pubblicazione annuale che raccoglie gli studi e le ricerche dell'Osservatorio. Uno spazio per gli esperti del settore che possono offrire spunti di riflessione e analisi dei dati sul mercato immobiliare italiano.

quindi si ha la destinazione speciale o particolare – per le categorie comprendenti unità immobiliari costituite da opifici costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni. Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali stazioni per servizi di trasporto terrestri e di navigazione interna, marittimi ed aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto, costruzioni mortuarie, e simili (art. 8). Gli immobili a destinazione speciale sono ricompresi nel gruppo D, mentre quelli a destinazione particolare sono nei gruppi E e F.

Anche il D.P.R. n. 138 del 1998, di revisione generale delle zone censuarie, all'Allegato B, opera una distinzione tra unità immobiliare ordinarie (gruppi R, P e T) e speciali (gruppi V e Z).

5.6.- La misura della consistenza dell'unità immobiliare

L'articolo 44 del D.P.R. n. 1142 del 1949 stabilisce che per ciascuna unità immobiliare accertata la consistenza sia determinata computandola in base agli elementi unitari di misura quale risulta al momento dell'accertamento. L'articolo 45 specifica che per la misura della consistenza dell'unità immobiliare con destinazione ordinaria ad uso di abitazione si assume come elemento unitario il vano utile. Si considera vano utile quello che ha destinazione principale (camera, stanza, salone, galleria e simili), nell'uso ordinario della unità immobiliare. Il successivo articolo 46 specifica le modalità di computo dei vani accessori. Per la misura della consistenza delle unità immobiliari con destinazione ordinaria ad uso di alloggi collettivi (collegi, ospizi, conventi, caserme, ospedali, prigioni e simili) di uffici pubblici, di scuole, di musei e simili, si assume come elemento unitario il metro cubo (art. 48), mentre per le unità immobiliari con destinazione ordinaria ad uso negozi, botteghe, magazzini, locali di deposito, laboratori per arti e mestieri, stalle, scuderie, autorimesse, palestre, tettoie e simili, si assume come elemento ordinario il metro quadrato (art. 49).

Non si accerta la consistenza catastale per gli immobili a destinazione speciale o particolare. Tuttavia essi sono descritti in catasto mediante la elencazione dei loro elementi costitutivi (art. 53). Si ricorda, peraltro, che il legislatore, già con decreto legge n. 557 del

1993, all'articolo 9, comma 11, ultimo periodo, come modificato dall'articolo 1, comma 5, del decreto legge n. 250 del 1995, aveva già previsto, per il futuro catasto dei fabbricati, l'assunzione del metro quadrato come parametro unitario di determinazione delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari a destinazione ordinaria. Infatti l'articolo 3 del D.P.R. n. 138 del 1998 aveva stabilito che l'unità di consistenza delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria indicate nel quadro generale di cui all'allegato B, fosse il metro quadrato di superficie catastale, specificando, all'Allegato C i criteri tecnici per la determinazione di tale superficie.

5.7.- La revisione delle tariffe d'estimo

La disciplina sul catasto edilizio urbano prevedeva la possibilità di revisione delle tariffe d'estimo in determinate zone censuarie e dei quadri di qualificazione e classificazione in caso di sopravvenute variazioni permanenti rispettivamente nello stato e capacità di reddito o nello stato delle unità immobiliari (art. 34 legge n. 1249/1939 e art. 13 D.P.R. n. 1142/1949).

Numerosi interventi legislativi hanno riguardato l'aggiornamento del catasto e la revisione delle tariffe d'estimo e della rendita catastale, a partire dalla legge delega di riforma del sistema tributario n. 825 del 1971.

Una prima innovazione è stata introdotta con il D.P.R. n. 597 del 1973, che ha ribadito la necessità di revisione periodica dei redditi catastali e dunque delle tariffe d'estimo delle particelle e delle unità immobiliari urbane qualora per fatti sopravvenuti il rispettivo accatastamento non rispecchi più le condizioni economiche e di mercato dell'immobile.

Il D.P.R. n. 604 del 1973 ha disposto la revisione generale degli estimi dei terreni e dei fabbricati entro dieci anni a decorrere dall'entrata in vigore dello stesso (1° gennaio 1974): il termine, più volte prorogato, è stato attuato con D.M. 20 gennaio 1990 che ha determinato le nuove tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane per l'intero territorio nazionale (D.M. 27 settembre 1991). In seguito alla dichiarazione di illegittimità degli estimi pubblicati con D.M. 27 settembre 1991 da parte del giudice amministrativo, la legge n. 75 del 1993 ha previsto la possibilità di ricorso da parte dei comuni per il riesame delle tariffe e la perimetrazione delle zone censuarie ed ha affermato la validità provvisoria degli estimi

annullati sino alla nuova revisione generale, che avrebbe dovuto essere attuata con i decreti legislativi attuativi della delega prevista, prima dalla legge n. 549 del 1995 (ma mai emanati), e poi dalla legge n. 662 del 1996. Infatti l'articolo 3, comma 154, della legge n. 662 del 1996, che ha disposto, con uno o più regolamenti, la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo, della qualificazione, della classificazione e del classamento delle unità immobiliari e dei terreni e dei relativi criteri nonché delle commissioni censuarie, secondo determinati principi, tra i quali:

- attribuzione ai comuni di competenze in ordine alla articolazione del territorio comunale in microzone omogenee, secondo criteri generali uniformi;
- individuazione delle tariffe d'estimo di reddito facendo riferimento, al fine di determinare la redditività media ordinariamente ritraibile dalla unità immobiliare, ai valori e ai redditi medi espressi dal mercato immobiliare con esclusione di regimi legali di determinazione dei canoni;
- intervento dei comuni nel procedimento di determinazione delle tariffe d'estimo, attraverso le Conferenze di servizi;
- attribuzione della rendita catastale alle unità appartenenti alle varie categorie ordinarie con criteri che tengono conto dei caratteri specifici dell'unità immobiliare, del fabbricato e della microzona ove l'unità è sita.

In attuazione di tale disposizione è stato emanato il D.P.R. n. 138 del 1998, che all'articolo 1 ha disposto la revisione delle zone censuarie, mentre all'articolo 2 ha previsto l'articolazione del territorio comunale in microzone, cioè quella porzione di territorio che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socio-economici, nonché nella dotazione dei servizi ed infrastrutture urbane. In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti; essa individua ambiti territoriali di mercato omogeneo sul piano dei redditi e dei valori, ed in particolare per l'incidenza su tali entità delle caratteristiche estrinseche delle unità immobiliari. Si prevedeva che il comune provvedesse alla delimitazione delle microzone entro 9 mesi dall'entrata in vigore del decreto: in caso di inattività la delimitazione sarebbe stata effettuata nei successivi 120 giorni dagli uffici del Dipartimento del territorio del Ministero delle finanze (ora Agenzia delle entrate).

Sulla materia è poi intervenuto l'articolo 1, comma 335 e seguenti della legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria 2005), disponendo

che, in caso di unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'ICI si discosti significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali la revisione parziale del loro classamento è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia. L'Agenzia, esaminata la richiesta del comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima. Con determinazione del direttore dell'Agenzia del 16 febbraio 2005 sono state emanate le linee guida materia di classamenti catastali di unità immobiliari di proprietà privata.

I processi di revisione del classamento e delle rendite delle unità immobiliari di proprietà privata sono stati avviati in alcuni comuni (tra cui si citano la determinazione del 30 novembre 2005, per il comune di Milano e quella del 30 novembre 2010 per il territorio di Roma Capitale).

Come evidenziato il processo di aggiornamento delle zone censuarie, ma soprattutto di aggiornamento delle tariffe d'estimo, non è stato di facile ed immediata realizzazione. Tuttavia il legislatore si è trovato, nei casi di imposizione di tributi a carico del comparto immobiliare, ma anche riferito alla fiscalità complessiva, di fronte alla necessità di intervenire facendo riferimento anche a principi di equità fiscale. Conseguentemente, mentre per altri settori fiscali (imposte dirette o indirette) è potuto intervenire direttamente, per quanto riguarda la rendita catastale e il conseguente valore catastale, si è trovato di fronte a situazioni il cui valore non corrispondeva a quello di mercato. Pertanto, ai fini dell'applicazione delle imposte, ha provveduto, con l'articolo 3, comma 38, della legge n. 662 del 1996, ad una rivalutazione delle rendite catastali urbane nella misura del 5 per cento.

Numerose disposizioni hanno previsto l'applicazione di un moltiplicatore alle rendite catastali dei fabbricati e dei terreni per stabilire il valore minimo da dichiarare ai fini dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e le donazioni e delle connesse imposte ipotecarie e catastali. Il moltiplicatore è stato applicato altresì per determinare la base imponibile dell'ICI.

Da ultimo, con il comma 4 dell'articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011, ai fini della determinazione dell'imposta municipale sugli immobili (IMU), si è stabilito che per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando

all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge n. 662/1996, specifici moltiplicatori per tipologia di immobile, che si applicano anche alla TASI, istituita per finanziare i servizi indivisibili dei Comuni dalla legge di stabilità 2014 (cfr. il capitolo dedicato all'imposizione immobiliare comunale).

5.8.- La riforma delle commissioni censuarie

Il Governo era altresì delegato a emanare norme dirette a ridefinire le competenze e il funzionamento delle commissioni censuarie provinciali e della commissione censuaria centrale, anche includendovi la validazione delle funzioni statistiche e introducendo procedure deflative del contenzioso, nonché a modificare la loro composizione, anche in funzione delle nuove competenze attribuite, assicurando la presenza in esse di rappresentanti dell'Agenzia delle entrate, di rappresentanti degli enti locali, i cui criteri di nomina sono fissati d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, di professionisti, di tecnici e di docenti qualificati in materia di economia e di estimo urbano e rurale, di esperti di statistica e di econometria anche indicati dalle associazioni di categoria del settore immobiliare, di magistrati appartenenti rispettivamente alla giurisdizione ordinaria e a quella amministrativa, nonché, per le commissioni censuarie provinciali di Trento e di Bolzano, di rappresentanti delle province autonome di Trento e di Bolzano.

In attuazione di tale principio di delega è stato emanato il decreto legislativo n. 198 del 2014, riguardante la composizione, le attribuzioni e il funzionamento delle Commissioni censuarie. Le commissioni censuarie sono articolate in una commissione centrale, con sede a Roma, e in 106 commissioni locali.

La commissione censuaria centrale è composta dal presidente e da 25 componenti, è articolata in tre sezioni (catasto terreni, catasto urbano, riforma del sistema estimativo del catasto fabbricati) ed è presieduta da un magistrato ordinario o amministrativo, nominato con D.P.R. su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze.

Le commissioni censuarie locali sono analogamente suddivise in tre sezioni (catasto terreni, catasto urbano, riforma del sistema

estimativo del catasto fabbricati). Il presidente è nominato con decreto del presidente del tribunale della relativa circoscrizione tra i magistrati ordinari o amministrativi oppure tra i presidenti o i presidenti di sezione delle commissioni tributarie provinciali diverse da quella competente in relazione agli atti della medesima commissione censuaria.

Il numero delle sezioni delle commissioni (centrale e locali) potrà essere aumentato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in relazione allo stato di attuazione della riforma del sistema estimativo del catasto dei fabbricati.

Nel decreto legislativo sono disciplinati altresì i requisiti di nomina, le incompatibilità e la durata degli incarichi e definite le attribuzioni delle commissioni censuarie locali e della commissione censuaria centrale, integrandole con le attività di revisione generale degli estimi.

Ai componenti delle commissioni censuarie, sia locali che centrale, non spetta alcun compenso, gettone o indennità, salvo eventuali rimborsi per le spese di viaggio e di soggiorno.

Il decreto legislativo dispone inoltre che le commissioni censuarie sono insediate, anche in assenza di designazione di uno o più componenti supplenti, entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso (28 luglio 2016) con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, che individua una data unica di insediamento a livello nazionale. Con l'insediamento delle nuove commissioni censuarie sono abrogate le disposizioni recate dal titolo III (articolo da 16 a 40) del D.P.R. n. 650 del 1972 e conseguentemente soppresse le commissioni attualmente in essere.

Il provvedimento di insediamento non è stato ancora emanato, in mancanza della nomina del presidente della commissione censuaria centrale, che ha luogo con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze.

5.9.- Il Sistema Integrato del Territorio (SIT)

Nei prossimi mesi sarà attivato il Sistema Integrato del Territorio (SIT), nel quale sono conservati gli atti e gli elaborati catastali registrati nel sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate.

Il Sit è una piattaforma tecnologica Web ideata per lo

svolgimento delle funzioni di competenza dell' Agenzia delle entrate relative al catasto e ai servizi geotopocartografici, nonché per supportare una anagrafe immobiliare integrata con i dati delle Conservatorie Immobiliari. I dati presenti negli archivi del Sit, al momento, costituiscono l'informazione primaria e originale informatizzata degli atti ed elaborati catastali. Si tratta, quindi, di un sistema informativo territoriale che integra informazioni grafiche (elementi geometrici, posizionali e rappresentazioni del territorio) con informazioni alfanumeriche (attributi censuari). I dati sono georeferenziati e organizzati per layer con sovrapposizione selezionabile dei vari livelli informativi e quindi con possibilità di svolgimento di operazioni mirate di analisi territoriali e di costruzione di mappe tematiche. Inoltre è possibile la gestione di data base relazionali, che consentono di aggiungere all'elemento spaziale una molteplicità di altre informazioni.

Alla sua attuazione, il Sit realizzerà in ambito catastale un'infrastruttura unica, non più frammentata tra cartografia, censuario terreni e urbano, che consentirà una navigazione in un continuo geografico territoriale, agevolata dalla presenza come livello orientativo sottostante di elementi utili come foto satellitari, stradari, eccetera. Esso permetterà la corretta localizzazione, su base geografica, di ciascun bene immobile censito in catasto, integrandone le informazioni identificative, tecniche, censuarie e reddituali ai fini fiscali, nonché rendendo possibile la consultazione dei dati elaborati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare, nell'ottica di una corretta e moderna gestione del territorio e della fiscalità immobiliare.

In una prima fase, gli strati informativi previsti per la gestione del Sit saranno: cartografia catastale, particelle, fabbricati, unità immobiliari urbane e relative planimetrie, grafi stradali, ortofoto, zone Omi. Gli strati informativi potranno poi essere arricchiti da altre informazioni provenienti da fonti di dati esterne, proprie della Pubblica Amministrazione che attivi il servizio.

Il modello prevede anche il dialogo in casa Entrate tra le due componenti dell'Anagrafe Immobiliare Integrata (catasto-conservatorie) tenendo distinti i ruoli dei processi di aggiornamento: il Sit, naturale evoluzione del sistema catastale, assume quello di attestare le caratteristiche fisiche-economiche degli immobili; l'Anagrafe dei Titolari con l'onere di destinatario dell'aggiornamento catastale dei soggetti.

È dunque evidente che il Sit nasce come uno strumento interno

all’Agenzia delle entrate per armonizzare e semplificare l’aggiornamento delle banche dati istituzionali nell’ottica della gestione del quotidiano, ma soprattutto in vista del processo di riforma del sistema estimativo catastale di cui si aspetta da decenni l’attuazione.

La sovrapposizione dei vari livelli informativi sulla base catastale e la possibilità di relazionare le informazioni con banche dati di altre Amministrazioni consente infatti una flessibilità operativa, teoricamente infinita, di allineamento e accesso immediato a diverse informazioni. E consente alle Entrate l’elaborazione di un algoritmo davvero inattaccabile per elaborare in modo massivo i nuovi valori estimali.

Lo strumento è stato progettato per fornire alle Pa informazioni territoriali necessarie per questioni fiscali, tutela ambientale paesaggistica, assetto idrogeologico, pubblica sicurezza, lavori pubblici, urbanistica, beni di interesse culturale; ma essa potrà essere utile ai Comuni nella cogestione partecipata Catasto-Comuni al posto del decentramento totale dei servizi catastali, in passato ipotizzato dal legislatore.

Anzitutto il Sit facilita l’aggiornamento del classamento (articolo 3, comma 58, della legge 662/1996), per cui il Comune può segnalare al catasto gli immobili il cui classamento risulta non aggiornato o incongruo rispetto a fabbricati simili e con le medesime caratteristiche.

Il Comune (articolo 34-quinquies del Dl 4/2006) può anche verificare la coerenza delle caratteristiche dichiarate dalla proprietà nelle variazioni o nuove costruzioni di unità immobiliare (pratiche Docfa) con le informazioni disponibili e segnalare eventuali incoerenze all’Agenzia.

Viene poi enormemente facilitato l’uso dei commi 335 e 336 dell’articolo unico della legge 311/2004, riguardanti il primo la possibilità, su iniziativa del Comune, di eseguire la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari per microzone “anomale” e il secondo di potere avanzare una diffida da parte dei Comuni verso i proprietari a provvedere, nel caso di omissioni di accatastamento di immobili o di mancata dichiarazione di variazione di quelli esistenti, alla dichiarazione in catasto.

È evidente come il Sit potrà essere uno strumento potentissimo nella gestione dell’Imu e della Tari per rafforzare e meglio orientare i controlli oltre che essere la base di partenza per la compilazione del bollettino precompilato per il pagamento delle imposte.

Ma l'impiego del Sit può risultare anche utile per molti altri servizi Comunali, primi fra tutti il rilascio delle certificazioni di destinazione urbanistica e la gestione delle occupazioni di suolo pubblico e delle altre concessioni comunali.

5.10. Conclusioni: che altro c'è da riformare ?

Alla luce dell'assetto normativo e tecnico sopra indicato, appare evidente l'assenza di valide motivazioni per procedere ad una revisione generale e generalizzata del catasto. L'Agenzia delle entrate e gli enti locali hanno, come peraltro hanno sempre avuto, già tutti i poteri e gli strumenti per sopperire ad eventuali inadeguatezze ed incongruenze del sistema catastale. Il non averli utilizzati o l'averlo fatto in modo non appropriato costituisce non un problema di politica fiscale, ma di efficienza ed efficacia burocratico-amministrativa¹².

6. L'imposta ordinaria sostitutiva sui grandi patrimoni

Con emendamento AC2790-bis al disegno di legge di bilancio 2021 era stata proposta l'introduzione di una imposta patrimoniale a struttura progressiva cui sarebbero stati assoggettati, al netto delle passività finanziarie, tutti i patrimoni netti superiori ad euro 500.000, con differenze di prelievo previste per i diversi scaglioni.

La proposta intendeva attuare le raccomandazioni del Fondo Monetario internazionale e dell'OCSE che, sin dalla crisi del 2008, hanno evidenziato la necessità di aumentare il prelievo fiscale sui patrimoni per diminuire gli oneri fiscali sul reddito - e rilanciare,

¹² Ovvero ad una possibile scelta volontaria. Gli enti locali hanno bene evidente che in ampie parti del territorio i valori immobiliari sono vicini ad essere completamente azzerati: si pensi a quanti comuni abbandonati, a quanti immobili vuoti ed a quante situazioni nelle quali le amministrazioni provano a regalare o a vendere a valori meramente figurativi gli immobili del proprio territorio, senza trovare acquirenti, sussistono nelle parti meno urbanizzate del Paese. Se, ovviamente, si devono avvicinare i valori catastali a quelli venali di comune commercio, occorrerà tenere conto anche delle perdite di gettito derivanti da tale grossa fetta di patrimonio immobiliare.

così, la spesa – accentrandolo sui patrimoni¹³.

La proposta di emendamento prevedeva una base imponibile costituita da una ricchezza netta superiore alla soglia di esenzione di euro 500.000 derivante dalla somma delle attività mobiliari ed immobiliari possedute dalle persone fisiche, sia in Italia che all'estero, al netto delle passività finanziarie. Tale imposta avrebbe avuto caratteri di progressività, essendo previsti quattro scaglioni ordinari ed uno straordinario, limitato al 2021: uno scaglione da euro 500 mila ad 1 milione, con aliquota dello 0,2%; uno da uno a cinque milioni, con aliquota dello 0,5%; uno per i valori da cinque a cinquanta milioni con aliquota dell'1%; ed un ultimo scaglione da cinquanta in su, con aliquota del 2%. Solo per il 2021 veniva previsto un ultimo scaglione, per i patrimoni superiori al miliardo di euro, con aliquota del 3%.

Presupposto dell'ipotesi di nuovo tributo era l'abolizione delle altre imposte patrimoniali esistenti, individuate con l'IMU e con l'imposta di bollo sui conti correnti e sui depositi titoli. Nessuna menzione, invece, veniva effettuata alla abolizione anche del prelievo IVIE (Imposta sul valore degli immobili situati all'estero) e IVAFE.

La prima, come noto, è dovuta dai proprietari di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività d'impresa o di lavoro autonomo, dai titolari dei diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi, dai concessionari, nel caso di concessione di aree demaniali, dai locatari, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

Dal 1° gennaio 2016 l'imposta non si applica al possesso degli immobili adibiti ad abitazione principale (e per le relative pertinenze), e alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, che in Italia non risultano classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Per i Paesi appartenenti alla Unione europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo (Norvegia e Islanda) che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, la base imponibile è

¹³ Cfr. BLANCHARD – SUMMERS, *Ripensare le politiche economiche: evoluzione o rivoluzione*, in BRANCACCIO, DE CRISTOFARO, a cura di, *Crisi e rivoluzioni della teoria e della politica economica: un simposio*, in *Moneta e credito*, 2019, n. 287.

costituita dal prioritariamente dal valore catastale, così come è determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato, per l'assolvimento di imposte di natura reddituale o patrimoniale, oppure di altre imposte determinate sulla base del valore degli immobili, anche se gli immobili sono pervenuti per successione o donazione. In mancanza del valore catastale, si fa riferimento al costo che risulta dall'atto di acquisto e, in assenza, al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Per gli altri Stati, il valore dell'immobile è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, dal valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

L'aliquota è pari, ordinariamente, allo 0,76% del valore degli immobili, ed è calcolata in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali il possesso c'è stato (viene conteggiato per intero il mese nel quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni). Il versamento non è dovuto se l'importo complessivo (calcolato a prescindere da quote e periodo di possesso e senza tenere conto delle detrazioni previste per lo scomputo dei crediti di imposta) non supera i 200 euro. In questo caso, il contribuente non deve neanche indicare i dati relativi all'immobile nel quadro RM della dichiarazione dei redditi, fermo restando l'obbligo di compilazione del modulo RW2. L'aliquota scende allo 0,4% per gli immobili adibiti ad abitazione principale che in Italia risultano classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per i quali è possibile, inoltre, detrarre dall'imposta (fino a concorrenza del suo ammontare): 200 euro, rapportati al periodo dell'anno durante il quale l'immobile è destinato ad abitazione principale. Nel caso di immobile adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascun soggetto in proporzione alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.

Dall'Ivie è possibile dedurre l'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile. Inoltre, per gli immobili situati in Paesi appartenenti alla UE o aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, è possibile sottrarre anche l'eventuale eccedenza di imposta reddituale estera sugli stessi immobili, non utilizzata come credito Irpef (articolo 165 del Tuir).

L'Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (Ivafe), invece, è dovuta dalle persone fisiche residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio. Dal 2020 sono soggetti passivi, oltre alle persone fisiche,

anche gli enti non commerciali e le società semplici, residenti in Italia, che sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività previsti dall'articolo 4 del decreto legge n. 167/1990 (c.d. monitoraggio fiscale).

L'imposta, calcolata sul valore dei prodotti finanziari e dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e al periodo di detenzione, è pari al 2 per mille.

Per i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero l'imposta è stabilita nella misura fissa di 34,20 euro per ciascun conto corrente o libretto di risparmio detenuti all'estero. L'imposta non è dovuta quando il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti conto e dai libretti non è superiore a 5.000 euro. A tal fine occorre tener conto di tutti i conti o libretti detenuti all'estero dal contribuente presso lo stesso intermediario, a nulla rilevando il periodo di detenzione del rapporto durante l'anno. Se il contribuente possiede rapporti cointestati, al fine della determinazione del limite di 5.000 euro si tiene conto degli importi a lui riferibili pro quota.

Il valore dei prodotti finanziari è costituito dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui le stesse sono detenute, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività o dell'impresa di assicurazione estera. Se al 31 dicembre le attività non sono più possedute, si fa riferimento al valore di mercato rilevato al termine del periodo di possesso.

Per le attività finanziarie che hanno una quotazione nei mercati regolamentati deve essere utilizzato questo valore. Per le azioni, obbligazioni e altri titoli o strumenti finanziari non negoziati in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui le attività finanziarie quotate siano state escluse dalla negoziazione, occorre far riferimento al valore nominale o, in mancanza, al valore di rimborso, anche se rideterminato ufficialmente.

Se il titolo ha sia il valore nominale sia quello di rimborso, la base imponibile è costituita dal valore nominale. Quando, invece, manca sia il valore nominale sia il valore di rimborso, la base imponibile è costituita dal valore di acquisto dei titoli.

Dall'imposta dovuta si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio sono detenuti. Il credito non può in ogni caso superare l'imposta dovuta in Italia.

Non spetta alcun credito d'imposta se con il Paese nel quale è detenuta l'attività finanziaria è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni (riguardante anche le imposte di natura patrimoniale) che prevede, per l'attività, l'imposizione esclusiva nel Paese di residenza del possessore. In questi casi, per le imposte patrimoniali eventualmente pagate all'estero può essere chiesto il rimborso all'Amministrazione fiscale del Paese in cui le suddette imposte sono state applicate nonostante le disposizioni convenzionali.

Pur essendo IVIE e IVAFE, imposte di natura patrimoniale a tutti gli effetti, nel disegno di legge di imposta sui grandi patrimoni non ne era prevista l'abrogazione. Ad ogni buon conto, l'efficacia di tali imposte è immediatamente evincibile dalle entrate che producono, assolutamente irrilevanti: dalle ultime dichiarazioni i cui dati sono disponibili (2018) hanno dichiarato patrimoni finanziari all'estero 173.300 individui, per un totale di soli 83 miliardi di euro.

La stessa Commissione europea, peraltro, quella che invoca annualmente la riforma del catasto, sottovaluta palesemente l'evasione fiscale derivante da patrimoni detenuti all'estero: in particolare, la Commissione ⁽¹⁴⁾ stima (e lo fa da molti anni) tra 70 e 100 miliardi di euro le attività finanziarie degli italiani nascoste all'estero, ed in circa 2 miliardi il gettito sottratto. Tale somma appare palesemente incongrua rispetto alla realtà: solo con i due scudi fiscali e la *voluntary disclosure* sono state regolarizzate attività pari a 340 miliardi di euro circa.

I patrimoni sottratti ad imposizione e nascosti all'estero sono, evidentemente, molto sottostimati dalla Commissione europea e dalle istituzioni nazionali e sovranazionale! Tuttavia, al contrario di quanto avviene con la fantomatica evasione dei proprietari immobiliari nazionali, di tale evasione non si parla mai.

Ad ogni buon conto, giacché anche in ambito fiscale vige una non condivisibile esterofilia, occorrerà riflettere sul fatto che nel 1990 ben 12 stati europei avevano una imposta patrimoniale annuale sul patrimonio netto; nel 2018, invece, solo quattro paesi in Europa

¹⁴ Ecopa Case, *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, Taxation Papers 76, 2019, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission; PELLEGRINI, SANELLI e TOSTI, *What do external statistics tell us about undeclared assets held abroad and tax evasion?*, in *Questioni di Economia e Finanza*, Roma, 2016, e ALSTADSÆTER, NIELS e ZUCMAN, *Tax Evasion and Inequality*, Working Paper 23772, National Bureau of Economic Research, 2019.

– Francia, Norvegia, Spagna e Svizzera – applicano un tale imposta, con la Svizzera che ha un gettito tre volte maggiore di quello degli altri tre paesi. Fuori dall’Europa, hanno o hanno avuto una imposta patrimoniale pura Argentina, Bangladesh, Colombia, India (cancellata nel 2015), Indonesia (abolita nel 1985), Pakistan (reintrodotta nel 2013) e Sri Lanka (1959-1993)⁽¹⁵⁾. L’imposta patrimoniale francese, che comprendeva patrimonio finanziario ed immobiliare, dal 2018 è stata ridenominata e ridefinita solo con riferimento agli immobili.

7. Conclusioni

La maggior parte delle critiche pervenute, anche da fonte comunitarie nei confronti del sistema tributario italiano e dell’attuale trattamento degli immobili appaiono riferite alla presunta violazioni di principi economici e paradigmi teorici legati all’Irpef. Il mantenimento di regimi di vantaggio, di cedolari, di esclusioni dalla base imponibile, si dice, avrebbe snaturato il sistema tributario favorendo taluni a scapito di altri. E i favoriti, immancabilmente, vengono individuati nei proprietari immobiliari. A tale critica, intendiamo proporre da un lato una lettura alternativa dell’evoluzione normativa; dall’altro, focalizzare l’attenzione su altri fenomeni di favoritismi che sembrano, sotto il profilo economico, ben più rilevanti di quelli immobiliare.

Sotto il primo profilo, senza scomodare la diatriba tra kelsensiani e santiromaniani, osserviamo semplicemente che se un determinato assetto normativo non appare più congruo ad un modello teorico, molto più semplicemente è probabile che a dover essere cambiato sia il modello teorico, non la normativa.

Tentiamo di spiegarci con un esempio.

Nell’originario disegno del legislatore del 1971, venivano riconosciute deduzioni dal reddito a fronte di alcune spese ritenute essenziali e “meritevoli” di agevolazione: le spese mediche, ad esempio, o i contributi previdenziali. Nel 2020, 50 anni dopo, sono riconosciute agevolazioni per, ad esempio, le spese per badanti oppure le spese veterinarie. Nella società del 2020, con l’evoluzione demografica e sociale avvenuta nel nostro paese, possiamo seriamente ritenere che le spese per badanti o le spese per gli animali

¹⁵ CESifo Working Paper No. 8719, *Taxing Our Wealth*, Monaco, 2020.

domestici siano meno essenziali di quelle mediche, per i contribuenti? Riteniamo di no. Se lo scostamento dal modello teorico non è occasionale, frutto dell'efficace pressione di una lobby, ma è ancorato su una determinata evoluzione socio-economica del paese, è il modello teorico ad essere sbagliato, non il contrario.

Pensiamo all'oggetto principale di questo contributo: gli immobili. Il nostro paese è quello nel quale vi è la maggiore concentrazione di proprietà dell'abitazione principale nel mondo. Il fenomeno statunitense di persone costrette a vivere nei camper, o sudamericano delle bidonville è, in Italia, invero molto ridotto, data la diffusione della proprietà immobiliare. Tale fenomeno postula dei pro e dei contro, di tipo sociale, economico e tributario. Sotto il primo profilo, abbiamo una società meno mobile di altre. Per chi non possiede un immobile e deve vivere pagando un affitto, è relativamente indifferente vivere in un luogo o in un altro e quindi cercherà lavoro ovunque lo possa trovare. Chi possiede un immobile, sarà maggiormente incentivato a cercare lavoro in loco, anche a causa del differenziale dei costi della vita tra due luoghi, che non consente semplici arbitraggi.

È ovvio che tale situazione sarà vista come un disvalore dal sistema produttivo di un paese, che avrà meno disponibilità di forza lavoro e quindi, essendo più scarsa l'offerta, costi del personale più alti; ma in una visione generale, meno legata ad interessi individuabili, è probabilmente un plusvalore il fatto che nuove generazioni restino in territori con minori prospettive occupazionali, per contribuire comunque alla crescita economica locale.

Sotto il profilo della dinamica del lavoro, quindi, pur essendo concausa di una relativa inefficienza del mercato del lavoro, la diffusione della proprietà privata è, a nostro avviso, un vantaggio; sempre sotto il profilo sociale, è evidente che la maggiore disponibilità della proprietà dell'abitazione degli immobili, avrà un effetto di protezione familiare delle nuove generazioni: non i tristemente celebri "bamboccioni" evocati qualche ministro fa, ma semplicemente l'alleggerimento del sistema del welfare nazionale attraverso un welfare familiare: i figli vivono più a lungo in famiglia, hanno minori costi e minori esigenze, costano meno allo Stato ⁽¹⁶⁾.

¹⁶ La tesi sembrerebbe confermata dalla circostanza che nelle regioni ad alta densità imprenditoriali, ad esempio la Lombardia, le famiglie unipersonali - di per sé un ossimoro - sono ben il 34,5% del totale, mentre in Campania sono il 25,8 per cento ed in Puglia il 27,5 per cento. Le famiglie con figli, a prescindere dalla loro età, sono in Friuli meno del 30 per cento, in Campania e Puglia oltre il 40

Se gli scienziati delle finanze eurounitari avessero diretto le proprie analisi non solo a confermare delle tesi pregiudiziali, ma ad osservare la realtà, avrebbero potuto rilevare che, Stati Uniti in testa ma in tutto il mondo occidentale, la tradizionale “fuga” dei ragazzi dalle famiglie (che aveva indotto a ritenere quelli italiani dei bamboccioni) è fenomeno in costante de-crescita. La costante diminuzione dei salari conseguente alla globalizzazione dei mercati, ha infatti reso l’allungamento della permanenza in famiglia una necessità cogente. Il soggetto con occupazione precaria, occasionale, a basso valore aggiunto, riesce a mantenere anche un discreto tenore di vita se abita in famiglia. Se dovesse pagare un affitto, invece, finirebbe a pesare sul welfare.

Se la disponibilità dell’immobile di proprietà svolge indirettamente anche una funzione di welfare e supplisce ad una precisa esigenza sociale, il fatto che la sua esenzione dall’imposta personale non sia prevista da un modello teorico d’imposta di 50 anni fa dovrebbe lasciare il legislatore assolutamente indifferente. Sempre che, ovviamente, non si abbia esclusivamente a cuore il benessere delle imprese, penalizzate dalla scarsa mobilità e conseguente carenza di manodopera.

Sotto il profilo strettamente economico finanziario, poi, la diffusione della proprietà immobiliare rende gli italiani tra i più patrimonializzati del mondo. Ciò li ha posti relativamente al riparo della crisi del 2008, allorquando in altri paesi, la Francia, ad esempio, si assisteva quotidianamente al suicidio non degli imprenditori, ma degli operai che, perso il lavoro, non avevano praticamente mezzi di sussistenza, abitazioni per prime¹⁷. In Italia, considerato che le sole prime abitazioni sono 23.500.000, è invero più probabile che anche gli operai siano proprietari immobiliari ed abbiano almeno risolto il problema abitativo¹⁸. In effetti, solo il 18,4 per cento delle famiglie paga un affitto per la propria abitazione,

(Istat, Annuario statistico italiano 2020, Roma, 2020). Sono differenze rilevanti, aventi una loro giustificazione sociale e loro effetti economici di cui poco si tiene conto.

¹⁷ Pur in assenza di statistiche ufficiali, il Prof. Michel Debout stima in 750 i suicidi aggiuntivi dovuti alla crisi economica del 2008, rispetto all’incredibile numero totale di oltre 10.500 suicidi annui ordinari, ed in oltre 10.500 i maggiori tentativi dovuti alla crisi. Cfr. https://www.lemonde.fr/societe/article/2012/02/07/la-hausse-des-suicides-lies-a-la-crise-une-realite-ignoree_1639939_3224.html

¹⁸ Sempre che, ovviamente, le imposte su tale bene immobile non costituiscano un carico superiore alle loro possibilità.

con percentuali minori al sud e massime nel nord est, intendendo per famiglie anche quelle costituite da un solo individuo. Mentre delle restanti famiglie, proprietarie di immobili, il 20 per cento circa paga un mutuo¹⁹.

Sempre sotto il profilo economico, chi propugna l'ulteriore incremento della tassazione immobiliare dimentica che quella edilizia, piaccia o meno, è la principale attività economica del paese. L'unica misura economica recente che ha ridato un pò di respiro all'economia è il (seppur farraginoso) meccanismo del bonus del 110 per cento. Per il resto, il mercato delle costruzioni, finalmente in lenta ripresa nel 2019 dopo i lunghi effetti della crisi del 2008, sarebbe sicuramente influenzato dall'aggravio fiscale che si dovesse riflettere su di essi.

Sotto il profilo strettamente giuridico, poi, riteniamo che l'incremento palese (attraverso l'eliminazione di deduzioni, di cedolari o l'introduzione di nuove imposte) o occulto (attraverso l'aumento della base imponibile catastale) della tassazione sugli immobili costituirebbe al contempo violazione del precetto costituzionale dell'art. 47 Cost. nonché del principio di uguaglianza: il risparmio destinato alla proprietà immobiliare sarebbe colpito da imposta reddituale e patrimoniale, mentre quello finanziario sarebbe assoggettato, in misura minima e proporzionale, solo ad aliquota reddituale.

¹⁹ ISTAT, Indagine sulla spesa delle famiglie, 2020.

LUCIO CERCONE

LA PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE ALLA FORMAZIONE DELLA PRETESA IMPOSITIVA – IL CONTRADDITTORIO NELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Sommario: Premessa e delimitazione dell'indagine; 1. La ragione dell'istituto e la sua natura giuridica; 2. I limiti e l'oggetto dell'accertamento con adesione; 3. Il procedimento; 4. Gli effetti.

Premessa e delimitazione dell'indagine

L'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, definitivamente introdotto nel nostro ordinamento con la emanazione del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, si colloca nel più ampio quadro normativo dell'accertamento delle imposte dirette ed indirette.

Uno studio sistematico di tale istituto, pertanto, non può essere separato da un rapido esame dei principi e delle innovazioni che vennero introdotte Riforma del 1971 nel campo dell'accertamento nonché delle principali modificazioni apportate, fino al varo dell'istituto in esame, dal legislatore tributario al tessuto normativo riformato¹.

Le legge n. 825 del 1971, contenente la delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria, sancì all'art. 10, il principio dell'adeguamento delle norme in materia di accertamento, riscossione e sanzioni, alla nuova disciplina dei tributi anch'essi riformati, e dettò precisi criteri direttivi a cui il legislatore delegato avrebbe dovuto informare la propria opera riformatrice.

¹ La L. n. 656 del 30 novembre 1994, ha introdotto nuovamente l'istituto del concordato nel nostro sistema tributario, dopo che esso era stato eliminato dalla riforma fiscale del 1971-1973. Il nuovo accertamento con adesione, è stato poi definitivamente disciplinato dal D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997.

In particolare, per ciò che riguardava la disciplina dell'accertamento, fu richiesto dal legislatore delegante l'adeguamento al principio di oggettiva unitarietà. e interdipendenza delle basi imponibili dei vari tributi ed il perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità da estendere a tutte le attività commerciali, artistiche e professionali con la introduzione di particolari semplificazioni per le attività minori².

Il legislatore delegato, in attuazione dei precitati criteri direttivi, varò un unico nucleo di disposizioni comuni riguardanti l'accertamento delle tre imposte dirette e disciplinante il contenuto e i termini della dichiarazione unica del soggetto passivo, gli obblighi strumentali dei citati soggetti, l'oggetto dell'attività di accertamento ed i poteri degli uffici, nonché il sistema sanzionatorio.

Elementi qualificanti della riforma furono individuati:

- nella estensione dell'istituto della ritenuta alla fonte dell'imposta a titolo di acconto ed anche in via definitiva;
- nella generalizzazione dell'obbligo della tenuta delle scritture contabili posto a carico degli esercenti attività commerciali, artistiche e professionali ai fini della determinazione del reddito in via analitica;
- nella partecipazione dei comuni all'accertamento in determinate ipotesi;
- nella introduzione di deroghe al segreto bancario;

Non vi è dubbio che rispetto al sistema previgente l'innovazione più significativa fu quella di estendere i criteri relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili nei confronti dei soggetti esercenti imprese commerciali od esercitanti arti e professioni.

Tale innovazione ebbe come 'ratio' la realizzazione dell'esigenza di adeguare il più possibile il reddito tassabile a quello effettivamente conseguito dal contribuente mediante la sua determinazione in base ed elementi di natura obiettiva e documentale.

Il sistema di accertamento del reddito mediante il metodo di determinazione analitico pose il problema di garantire la certezza e la veridicità degli elementi posti a base dell'accertamento.

A tale problema fu data una prima soluzione di carattere generale ponendo il divieto di provare circostanze omesse nella contabilità e prevedendo specifiche sanzioni per l'inosservanza di obblighi relativi alla contabilità, ed una seconda soluzione

² Sul punto cfr. FALSITTA, Lezioni sulla riforma tributaria, Milano, 1972, 63 e ss..

consentendo all'Ufficio di poter abbandonare il metodo analitico di determinazione del reddito quando fosse impossibile la valutazione analitica dei costi e dei ricavi³.

Il principio della determinazione del reddito con il metodo analitico fu sottoposto a deroga.

Infatti, fu consentito agli Uffici di poter ricorrere alla determinazione sintetica del reddito quando in base ad elementi risultanti da fatti certi era presumibile il possesso di un maggior reddito rispetto a quello dichiarato, oppure quando non era possibile la ricostruzione analitica degli elementi attivi e passivi dell'imposta, ovvero in presenza di totale omissione della presentazione della dichiarazione.

Il legislatore della riforma, attesa l'unanime condanna dei procedimenti di determinazione concordataria delle basi imponibili dei tributi diretti ed indiretti, non ritenne di riproporre alcuna forma di partecipazione del contribuente al procedimento accertativo, ad eccezione delle imposte sui trasferimenti ove le singole discipline consentivano la partecipazione del contribuente alla revisione del procedimento estimativo del valore dei beni trasferiti.

Anche tale possibilità, comunque, non è stata più mantenuta in sede di emanazione dei testi unici concernenti il settore impositivo indiretto.

Circa l'assetto normativo conseguente alla riforma del 1971 il gruppo di norme che occorre considerare, ai fini di una sistematica collocazione dell'istituto in argomento, sono quelle contenute nel D.P.R. 600/73 rubricate dall'art. 37 all'art. 42 e quelle contenute nel D.P.R. n. 633/72 dall'art. 51 all'art. 58.

Tali norme, rimaste sostanzialmente immutate nella originaria struttura salvo le innovazioni di cui diremo in seguito, trattano un particolare segmento dell'attività accertatrice degli uffici finanziari che comunemente viene indicato con il termine 'accertamento'.

L'art. 37, diversamente da quanto statuiva l'art. 31 del T.U.I.D. del 1958, pone il generale e tassativo obbligo a carico dell'amministrazione di effettuare il controllo delle dichiarazioni ed individuare i soggetti che ne hanno omissa la presentazione⁴.

³ Sull'argomento si rinvia F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2020, 181 e ss..

⁴ Cfr. LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, Napoli, 1962.

Il risultato del controllo può avere due distinte conseguenze: rettifica della dichiarazione presentata od accertamento d'ufficio, quest'ultimo inteso nell'accezione di ricostruzione ex novo del reddito complessivo non dichiarato.

Il potere di rettifica può essere esercitato in presenza di precise circostanze, mentre il contenuto della rettifica, cioè la determinazione del reddito complessivo in misura diversa da quella dichiarata, può avvalersi di distinti metodi di determinazione: analitico, induttivo o sintetico.

Nei confronti delle persone fisiche, secondo quanto disposto dall'art. 38, il potere di rettifica delle dichiarazioni può essere esercitato quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

Tale divergenza di reddito o indebita deduzione o detrazione è desunta dall'esame della stessa dichiarazione e dai suoi allegati, dal confronto delle dichiarazioni presentate per gli anni precedenti, dai dati e notizie raccolte dagli uffici, oppure può essere accertata mediante ragionamenti presuntivi purché le presunzioni utilizzate siano gravi precise e concordanti⁵. In tali ipotesi il contenuto della rettifica deve avvalersi del metodo di determinazione analitica, cioè operando rettifiche dei singoli elementi negativi o positivi di reddito, ovvero dei singoli redditi esposti per ciascuna categoria.

Quando il reddito risultante dall'applicazione del metodo analitico appare non adeguato a quello fondatamente attribuibile al contribuente in base ad elementi e circostanze di fatto certi od anche in base ad indici e coefficienti di redditi presuntivi stabiliti con decreto del Ministro delle finanze in relazione ad elementi indicativi di maggior capacità contributiva, l'Ufficio può procedere alla determinazione del reddito complessivo in modo sintetico.

L'art. 39 adegua la disciplina del potere di rettifica e del metodo di determinazione del reddito sopra descritta all'accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili.

Per tali tipi di reddito è previsto il potere di rettifica con determinazione analitica del reddito in varie ipotesi, ad es. quando vi è

⁵ Per un maggior approfondimento della natura, del ruolo e della funzione delle presunzioni nel procedimento di accertamento, vedi A. AMATUCCI, Ordinaro giuridico della finanza pubblica, 277 e ss., Napoli, 2004, 7^a ed..

discordanza tra gli elementi indicati in dichiarazione e quelli indicati in bilancio, quando non sono state correttamente osservate le disposizioni riguardanti il reddito d'impresa, quando la incompletezza della dichiarazione, la inesattezza e la falsità risulta in modo certo dai questionari, dai documenti trasmessi dal contribuente e dai verbali relativi ad ispezioni, controlli e verifiche⁶.

Il potere di rettifica con l'applicazione del metodo sintetico di determinazione del reddito d'impresa è previsto, invece, in ipotesi di particolari gravità quali quella della totale omissione di indicazione del reddito d'impresa, della mancata allegazione del bilancio, della non tenuta delle scritture contabili e della accertata inattendibilità delle scritture contabili. La disciplina del potere di rettifica sia con determinazione analitica del reddito, sia con determinazione sintetica, così come sopra precisato ed in quanto compatibile, viene estesa anche ai soggetti obbligati alla compilazione della contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni.

L'accertamento d'ufficio, ovvero la ricostruzione ex novo del reddito complessivo, può essere emesso in ipotesi di omissione della presentazione della dichiarazione od in ipotesi di dichiarazione nulla⁷.

Ovviamente in tale ipotesi il metodo di determinazione del reddito sarà quello sintetico e se possibile anche quello analitico.

Completano l'esame dell'assetto normativo per l'accertamento delle imposte sul reddito le disposizioni contenute nell'art. 42 relative all'avviso di accertamento.

Tali norme contengono una minuziosa indicazione degli elementi da indicare negli avvisi di accertamento ed in particolare impongono all'ufficio finanziario di rendere palese le ragioni del

⁶ in ordine all'efficacia di tali metodi autorevole dottrina sin dall'inizio rappresentarono dei dubbi per tutti FANTOZZI, Accertamento tributario, in Enc. Giur., Roma, 1988, 'Il ricorso all'accertamento sintetico o induttivo finì per significare ricorso a coefficienti di valutazione precedentemente ricostruiti attraverso elementi indice'; TRIMELONI, Le presunzioni tributarie, in Trattato di diritto tributario, diretta da A. AMATUCCI, Padova, 1994, II, 81 e ss.; TINELLI, L'accertamento del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF, Padova, 1993; S. LA ROSA, Metodi di accertamento e riforma tributaria, in Riv. Dir. fin. sc. Fin., 1978, I, 218; Id. Concordato, Conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione Finanziaria, in Dir. E Prat. Trib., 1995, 1089 e ss.; LUPI, Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Milano, 1988

⁷ Sul punto DE MITA, Presunzioni fiscali e costituzione, in AA.VV., Le presunzioni fiscali in materia tributaria, (a cura di A. E. GRANELLI), Rimini, 1987, 23 e ss..

ricorso alla determinazione del reddito con metodo induttivo o sintetico mostrando così di porre l'obbligo della determinazione analitica quale regola generale e di quella sintetica quale ipotesi eccezionale⁸.

Per l'imposta sul valore aggiunto l'esercizio del potere di rettifica e la rideterminazione della imposta o maggiore imposta dovuta, nonché la rideterminazione del minor credito spettante sono disciplinate da regole analoghe a quella previste per le imposte sul reddito, salvo particolari diversificazioni conseguenti alla diversità della struttura del tributo.

Infatti, anche per questo tributo la condizione per l'esercizio del potere di rettifica è data dalla divergenza, riscontrata dall'esame dei documenti contabili ovvero desunta in base a procedimenti presuntivi, dell'ammontare dell'imposta, maggiore imposta e credito dichiarato rispetto a quello effettivamente dovuto, mentre il procedimento rettificativo si avvale del metodo analitico salvo l'applicazione del metodo induttivo in particolari ipotesi legislativamente previste⁹.

Le più rilevanti modificazioni ed integrazioni a tale sistema normativo, come ricordato fino all'introduzione dell'accertamento con adesione, sono state attuate dal D.L. n. 260 del 1974, dalla legge n.146 del 1980, dal D.L. n.69 del 1989, dalla legge n.413 del 1991, dal D.L. n.384 del 1992, dal D.L. n.331 del 1993, dalla legge n.724 del 1994, dalla legge n.549 del 1995 e dalla legge 662 del 1996.

Le disposizioni contenute nell'art. 37 furono modificate dal D.L. n. 260 del 1974 e dalla legge n.146 del 1980.

Con detti provvedimenti legislativi, infatti, fu previsto che l'esercizio del potere di rettifica delle dichiarazioni e la individuazione dei soggetti da accertare in quanto avevano omesso di presentare la dichiarazione sarebbe avvenuta in base a criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo conto della capacità operativa degli Uffici.

Inoltre, fu introdotto il criterio del sorteggio dei contribuenti da verificare, e fu attribuito il potere di controlli globali anche alla Guardia di finanza, ai nuclei misti di funzionari appartenenti al

⁸ Cfr. FEDELE, I principi costituzionali e l'accertamento tributario, in Riv. Dir. fin. E sc. Fin., 1992, I, 463.

⁹ GALLO, Il dilemma reddito normale o effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo, in Rass. Trib., 1989, 459 e ss..

ruolo periferico delle imposte dirette e delle imposte indirette e agli ispettori appartenenti al Servizio Ispettivo Centrale.

La disciplina della determinazione sintetica del reddito di cui all'art. 38 è modificata prevedendosi che tale metodo accertativo sarebbe stato consentito quando il reddito dichiarato si discostava di almeno un quarto dal reddito attribuibile al contribuente in base agli elementi indicativi di maggior capacità contributiva, ovvero quando in base ai medesimi elementi risultava incongruo per due o più periodi d'imposta.

Con il D.L. n.69 del 1989 fu operata una mini riforma dell'accertamento dei redditi prodotti dalle imprese minori e dagli esercenti arti e professioni in regime di tenuta della contabilità in forma semplificata.

Con tale provvedimento legislativo furono introdotti i coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi.

Gli accennati coefficienti entrarono nell'ordinamento con una duplice funzione: determinazione induttiva dei ricavi e compensi ed inibizione del potere di controlli in base al sorteggio od in base a criteri selettivi.

Inoltre, i coefficienti potevano essere utilizzati anche nei confronti dei contribuenti che avevano optato per il regime di contabilità ordinaria laddove fosse da ritenere fondatamente inattendibile, ed infine i coefficienti potevano essere utilizzati per l'attività di programmazione dei controlli dei soggetti tenuti all'osservanza del regime di contabilità ordinaria.

Il D.L. n. 384 del 1992 introdusse la cosiddetta 'minimum tax', cioè un criterio di determinazione induttivo del reddito di impresa minore e di lavoro autonomo in base al valore del contributo diretto lavorativo, automaticamente seguito dalla liquidazione ed iscrizione a ruolo dell'imposta.

Tale istituto, benché sostanzialmente corretto in sede di conversione del D.L. n. 331 del 1993, venne fortemente avversato perché ritenuto iniquo in quanto consentiva una astratta ed automatica determinazione di alcune categorie reddituali con immediata riscossione della presunta maggiore imposta, determinandone la successivamente abrogazione¹⁰.

¹⁰ MERCATALI, La doppia faccia della minimum tax, in Boll. Trib. 1993, 101; LUPI, Coefficienti, 'minimum tax' e obblighi formali: coesistenza possibile o 'schizofrenia del legislatore?', in Boll. Trib., 1993, 469 e ss.; DE MITA, Minimum tax: l'accertamento dei 'minori' rimane un punto debole della riforma tributaria, in Corr. Giur., 1993, 1377 e ss.; comune è apparso l'orientamento dottrinale

La legge n. 724 del 1994, introdusse nel sistema dell'accertamento la disciplina delle 'società non operative' prevedendo una presunzione di redditività, determinata forfetariamente, per le società con numero di dipendenti inferiori a cinque e con ricavi, incrementi delle rimanenze e proventi inferiori ad 800 milioni di lire.

La legge n. 549 del 1995, nell'attesa della emanazione degli studi di settore, modificò la disciplina dell'accertamento induttivo nei confronti di esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo, sostituendo la metodologia dei coefficienti presuntivi di ricavi e compensi introdotti con il D.L. n.69 del 1989 con la metodologia statistico - matematica dei parametri tendente ad accertare la congruità dei ricavi, compensi e volume d'affare dichiarato.

Infine, la legge n. 662 del 1996, oltre a precisare la disciplina delle società cosiddette 'non operative' ed a correggere alcuni elementi di costruzione dei parametri, attuò una generale e rivoluzionaria riforma dell'ordinamento tributario mediante il conferimento di numerose deleghe all'Esecutivo.

Il decreto legislativo n. 218 del 19 giugno 1997, emanato appunto in attuazione della delega legislativa contenuta nell'art.3, comma 120 della legge, introdusse nell'ordinamento l'accertamento con adesione del contribuente collocandolo nel quadro della disciplina dell'accertamento dei tributi sin qui succintamente descritta.

1. La ragione dell'istituto e la sua natura giuridica

La ragione dell'introduzione l'accertamento con adesione del contribuente sta nel fatto che il legislatore tributario, preso atto dell'insuccesso di una tassazione in base alle scritture contabili con prevalenza del metodo analitico di determinazione delle basi imponibili, ha progressivamente introdotto forme di tassazioni presuntive con determinazioni forfetarie dei presupposti impositivi di tipo astratte e generali, talché si rendeva necessario una cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'attività accertatrice al fine di realizzare l'irrinunciabile esigenza di

almeno con riferimento alla considerazione che un meccanismo di accertamento induttivo, basato sul sistema della minimum tax, ha determinato delle alterazioni così profonde delle regole fondamentali del diritto tributario, da investire diversi profili di legittimità costituzionale.

sottoporre a tassazione l'effettiva quantità di ricchezza conseguita sia sotto forma di reddito, che a seguito di trasferimenti¹¹.

Circa la natura dell'istituto dell'accertamento con adesione va ricordato che in vigenza dell'art.34 dell'abrogato TUID del 1958 la dottrina e la giurisprudenza avevano enucleato due tesi contrastanti: l'una tendente per la natura negoziale che concepiva il concordato come un contratto transattivo di diritto comune, l'altra, forse più aderente al dato reale, negava la natura negoziale dell'istituto ritenendolo un atto unilaterale ed autoritativo della Pubblica Amministrazione al quale il contribuente prestava consenso avendo partecipato alla costruzione della base imponibile¹².

La questione che aveva perso interesse in ragione del fatto che il legislatore della riforma del 1971, come sopra ricordato, non aveva più ritenuto opportuno il mantenimento dell'istituto concordatario, è ritornata ad essere di viva attualità dopo la emanazione del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997.

Il problema della natura dell'accertamento con adesione non è soltanto di ordine teorico ma ha riflessi anche di natura pratica in quanto solo la esatta individuazione dogmatica dell'istituto consente la piena comprensione dell'oggetto, dei limiti dell'applicabilità di esso, dei poteri dei soggetti interessati e degli effetti giuridici¹³.

¹¹ Concordemente, tra gli altri GALLO, Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma, in *Dir. pr. Trib.* 1989, 52; NUZZO, Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili, in *Rass. Trib.* 1986, 181 e ss.; TOSI, Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfetarie, Milano, 1999, 1 e ss.; TESAURO, Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa, in *Impr. Amb. Pubbl. Amm.*, 1978, 470 e ss. e *Istituzioni di Diritto Tributario*, I, Torino, 1998, 200 e ss..

¹² Sul punto LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 157 - 158, per il quale tale relazione avrebbe potuto essere utilizzata per sostenere entrambe le teorie. Infatti, da un lato la correzione dell'atto di accertamento precedentemente emesso avviene con atto unilaterale di modifica emesso dalla P.A., dall'altro la conciliazione tra finanza e contribuente concretizzerebbe una transazione per cui il concordato avrebbe avuto natura contrattuale.

¹³ Secondo la tesi unilateralista l'obbligazione tributaria è regolata principalmente da norme pubblicistiche (legge tributaria) e solo residualmente da norme enucleate dal codice civile. Conseguentemente una obbligazione assunta dalla P.A. nello svolgimento di una attività pubblica non può inquadarsi nell'ambito di norme civilistiche in quanto la P.A. non può disporre liberamente dei propri poteri essendo questi ultimi fissati da norme costituzionali, ordinarie finalizzate ad assicurare l'interesse collettivo, cfr. M. MICCINESI, *Accertamento con adesione*

Occorre, innanzitutto, fare una riflessione di carattere generale circa il modo di impostazione dell'approccio al problema della natura dell'accertamento con adesione.

Gran parte degli autori che si è interessata e che tuttora si interessa a questo problema limita l'esame al solo atto finale del procedimento accertativo con adesione ed enuclea teorie giuridiche solo rispetto a questo atto conclusivo¹⁴.

Si ritiene maggiormente corretto, invece, ampliare il raggio di osservazione all'intera attività accertatrice che consta di una serie di atti e di fatti collegati tra di essi tendenti all'accertamento del presupposto dell'imposta, alla corretta determinazione della base imponibile, alla esatta liquidazione del tributo ed al corretto adempimento della obbligazione tributaria.

In tale ottica il problema della natura dell'accertamento con adesione induce a spostare il campo di osservazione dall'atto conclusivo al procedimento amministrativo dell'accertamento tributario.

In particolare, va osservato che l'esercizio del potere di accertamento, nella fattispecie particolare dell'accertamento con adesione, non si manifesta nell'atto finale bensì si esprime attraverso un procedimento amministrativo ove l'atto conclusivo assume natura di provvedimento riepilogativo dei risultati raggiunti durante la fase procedimentale¹⁵.

e conciliazione giudiziale, in commento agli interventi di riforma tributaria, Padova, 1999 ed ASSONIME CIRC. n. 2 del 19 gennaio 1998

¹⁴ M. STIPO, L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica, in *Rass. Trib.*, 1998, n. 5 secondo il quale l'unico aspetto del concordato meritevole di approfondimento appare essere l'identificazione della natura dell'atto discrezionale'... 'attesa l'indisponibilità del credito tributario da parte dell'ente impositore, a parer nostro siamo fuori dal campo di applicazione della discrezionalità amministrativa, nella sua rigorosa accezione giuridica; si tratta invece di cosiddetta discrezionalità tecnico - valutativa ... ove l'elemento giudizio prevale su quello volontà', p. 1270.

¹⁵ Sul punto PUOTI, Concordato tributario, in *Enc. Giur. Treccani*, VIII, Roma, 1988, 3, che argomenta 'la presenza di un accordo procedimentale non incide sulla efficacia tipica dell'atto finale, certamente configurabile come atto di accertamento e quindi avente per oggetto la determinazione autoritativa dell'esistenza della dimensione del debito tributario ... l'efficacia definitiva dell'atto dipende non già dalla presenza di una volontà preventiva del contribuente, ma dalle vicende giuridiche cui tale efficacia è legata in ogni ipotesi di emanazione di un atto amministrativo'.

L'accertamento con adesione, dunque, è in primo luogo un procedimento amministrativo di accertamento delle singole situazioni tributarie.

La natura procedimentale dell'accertamento con adesione va completata con un altro principio esistente nell'ordinamento definito 'principio di giusto procedimento'.

In base a detto principio l'esercizio del potere amministrativo, ovvero manifestazioni di esso, deve essere preceduto da adempimenti procedurali che consentono ai soggetti interessati di partecipare avanzando proposte od osservazioni a tutela dei propri interessi.

Dunque, l'istituto dell'accertamento con adesione ha natura procedimentale e può essere definito un procedimento amministrativo di accertamento delle basi imponibili dei singoli tributi diretti, indiretti e sostitutivi, con la partecipazione del contribuente interessato che avanza osservazioni e proposte a tutela dei propri interessi e che presta nella fase finale il suo consenso spogliandosi del diritto di impugnazione e concorrendo alla immutabilità dell'atto conclusivo di accertamento.

2. I limiti e l'oggetto dell'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione può assumere un duplice aspetto a seconda che sia precedente o successivo alla notifica dell'avviso di accertamento nelle sue varie forme di avviso di rettifica delle dichiarazioni o di accertamento ex novo¹⁶.

Nella prima ipotesi si concretizza in una attività accertativa basata su un metodo di determinazione esistente nel sistema prescelto dall'Ufficio ed accettato dal contribuente ove le parti in cooperazione tra di loro tendono una ricostruzione concordata della base imponibile del tributo.

Nella seconda ipotesi, invece, si presenta come una attività di revisione critica dell'operato dell'Ufficio eseguita in

¹⁶ L'espressa volontà del legislatore di rendere l'adesione svincolata dall'atto impositivo originario si evince chiaramente fin dall'originario disegno di legge delega - Atto C2372 articolo 63, comma 1, lett. e). Inoltre, nella relazione venne espressamente previsto che il potere d'impulso, riconosciuto anche al contribuente, andava interpretato proprio nell'ottica di conferire massima semplificazione ed accelerazione delle procedure.

contraddittorio con il contribuente che tende a risolvere in modo concordato questioni controverse¹⁷.

In questa ultima ipotesi il metodo accertativo utilizzato per la determinazione delle basi imponibili e l'efficacia dello stesso, è legata in ogni caso al metodo accertativo utilizzato dalla Pubblica Amministrazione: sintetico, analitico, induttivo o misto (analitico con riprese induttive). È la metodologia utilizzata dall'Ufficio da ripercorrere in contraddittorio salvo il caso in cui il contribuente non opponga la carenza dei presupposti legislativi del metodo adottato e l'Ufficio, riconoscendo la validità delle ragioni addotte, si determini all'adozione di un metodo differente da quello originariamente adottato.

Nel percorrere o ripercorrere il metodo di determinazione prescelto le questioni controverse sulle quali è possibile ricercare una soluzione concordata possono riguardare gli elementi di fatto e le interpretazioni di diritto inerenti ai singoli elementi negativi e positivi che compongono le basi imponibili dei tributi, nonché i criteri valutativi e le stime dei valori dei beni per le imposte sui trasferimenti.

L'oggetto del concordato con adesione, dunque, è la determinazione delle basi imponibili in contraddittorio con il contribuente anche mediante concordate soluzioni a questioni controverse concernenti elementi di fatto ed interpretazioni di diritto.

L'accertamento con adesione esperito dopo l'emanazione di un atto di rettifica o di accertamento ex novo può porre sotto critica revisione tutti i tipi di accertamento condotti con qualsiasi metodo

¹⁷ Cfr. il punto 2.3 della citata circolare n. 235/E del 1997 '... l'attivazione del procedimento non riveste carattere di obbligatorietà essendo la stessa in tutti i casi lasciata alla valutazione degli uffici che dovranno pertanto tener conto delle proprie esigenze e capacità operative soprattutto in prossimità dei termini di decadenza dell'azione di accertamento'. Contro PETRUCCI, Accertamento con adesione (o concordato) e riduzione del contenzioso, Boll. Trib., 7/2005, 517, 'Un effetto di carattere processuale dell'istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente consiste nella sospensione per un periodo di novanta giorni del termine utile per impugnare l'accertamento, qualora esso sia stato già notificato al contribuente, e di una identica sospensione dell'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate dall'Ufficio, la quale viene effettuata, ricorrendone i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione.

Se però il contribuente impugna l'accertamento durante il predetto periodo di sospensione, si intende che egli abbia rinunciato alla sua istanza; e analogamente, se l'accertamento con adesione non si realizza, il termine per l'impugnazione inizia a decorrere'.

di determinazione: sintetico, analitico, analitico con riprese presuntive, induttivo, in base a coefficienti, in base a parametri e studi di settore, ed afferente a qualsiasi tributo: diretto, indiretto, sostitutivo, sul patrimonio e sul valore aggiunto.

Contrariamente alla Conciliazione giudiziale, restano fuori dal procedimento di accertamento con adesione le questioni concernenti le condizioni di esercizio dell'azione accertatrice, quelle relative alla liquidazione dell'imposta e quelle relative alla riscossione del tributo.

Infine, non rientrano nell'oggetto dell'accertamento con adesione l'esame e la rimozione dei gravi vizi di legittimità dell'atto di accertamento già emanato e la palese infondatezza della pretesa tributaria che, come verrà chiarito in seguito, rientrano nel procedimento di revoca dell'atto accertativo in forza dell'autotutela.

È ritenuto principio generale dell'ordinamento giuridico l'obbligatorietà del contraddittorio che per il contribuente costituisce elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, in specie quando si faccia riferimento ad un'elaborazione statistica su specifici parametri, di per sé soggetta alle approssimazioni proprie dello strumento statistico, e sia necessario adeguarle alla realtà reddituale del singolo contribuente, potendo solo così emergere gli elementi idonei a commisurare la 'presunzione' alla concreta realtà economica dell'impresa.

È questa la conclusione di un processo evolutivo che affonda le sue radici nel tempo e che ha subito, negli anni, una profonda evoluzione che, in conseguenza dell'attribuzione al contribuente di un ruolo determinante nell'attuazione della pretesa fiscale, ha indotto il cittadino ad essere, progressivamente, nei contatti con il Fisco sempre più attento, interessato e consapevole.

È stato evidenziato, infine, che il diritto al contraddittorio, sempre secondo l'orientamento della Corte Europea, in qualsiasi procedimento è attualmente sancito anche negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale.

Sulla obbligatorietà del contraddittorio preventivo in sede di accertamento con adesione so è avuto un recente intervento legislativo¹⁸.

L'articolo 4 - octies, lettera b del D.L. n. 34/2019 ha introdotto nella norma disciplinante l'accertamento con adesione, l'articolo 5 - ter, comma 1 che impone agli uffici, prima dell'emissione dell'atto impositivo e fuori dai casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, di invitare il contribuente a comparire presso l'Ufficio accertatore per l'inizio di un procedimento di definizione dell'accertamento. Tale norma, anche secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate, è stata ritenuta necessaria al fine di garantire l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. Si è ritenuto che un confronto con il contribuente antecedente all'emissione dell'avviso di accertamento "assume un ruolo centrale nell'assicurare la corretta pretesa erariale e, in generale, nello spingere i contribuenti medesimi a incrementare il proprio adempimento spontaneo, così da ridurre, conseguentemente, il tax gap"¹⁹.

L'ambito applicativo della nuova norma è, comunque, stato limitato rispetto ai tributi per i quali è possibile azionare l'istituto. Infatti, l'obbligo di contraddittorio preventivo è applicabile soltanto per definire avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi (e addizionali), contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, IRAP, imposte sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE), imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) ed IVA. Limitati sono anche gli effetti del mancato esperimento del contraddittorio in quanto l'eventuale illegittimità è sottoposta ad una "prova di resistenza" laddove il contribuente deve dimostrare che l'omissione del contraddittorio abbia impedito di far emergere circostanze tali da poter indurre l'ufficio a valutare diversamente nella emissione dell'atto impositivo.

¹⁸ Il D. L. n. 34 del 30 aprile 2019, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019 n. 58, ha introdotto l'obbligo dell'invito al contraddittorio nella disciplina del procedimento di accertamento con adesione.

¹⁹ Con la Circolare n. 17/E/2020, l'Agenzia delle entrate ha chiarito la propria interpretazione della norma ritenendo la stessa applicabile soltanto agli atti impositivi emessi successivamente al 1° luglio 2020.

3. Il procedimento

Sul procedimento dell'accertamento con adesione il D. Lgs. n. 218 del 1997 disciplina espressamente la competenza degli Uffici finanziari, la fase di avvio e l'atto conclusivo, omettendo di regolamentare la fase istruttoria.

Al riguardo la circolare 235/E dell'8 agosto 1997, per evidente esigenza di chiarezza e trasparenza, pone l'obbligo agli Uffici finanziari di redigere, per ciascun incontro, una verbalizzazione che contenga le osservazioni avanzate dal contribuente e la indicazione della documentazione prodotta.

La competenza del procedimento di accertamento con adesione appartiene agli Uffici delle entrate ove ha il domicilio fiscale il contribuente interessato

Interessante è la disciplina dell'avvio del procedimento soprattutto con riguardo ai poteri e doveri delle parti in ordine alla obbligatorietà o meno dell'attivazione del procedimento accertativo con adesione del contribuente.

Al riguardo, occorre innanzitutto osservare che l'art. 1 del D.Lgs. 19 giugno 1997 non pone l'obbligo della definizione delle situazioni tributarie attraverso il procedimento dell'accertamento con adesione, esso infatti dispone: 'l'accertamento delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente' Analoga statuizione è disposta anche per le imposte indirette.

Conseguentemente, l'Ufficio non ha l'obbligo generalizzato di avviare il procedimento di accertamento con adesione, né il contribuente ha l'obbligo di chiedere l'attivazione di tale procedura o di parteciparvi a seguito dell'invito da parte dell'Ufficio.

Diversa, però, è la situazione giuridica se il contribuente a seguito di notifica di avviso di accertamento o di processo verbale di constatazione ha manifestato la volontà di esperire la procedura di accertamento concordataria²⁰.

²⁰ Pertanto, si ritiene che sono legittimati a presentare istanza i contribuenti ai quali sia stato già notificato un processo verbale di constatazione concluso con una contestazione di rilievi sostanziali. In senso conforme CAZZELLA - CONIGLIARO - FABBIANI - VILLANI, *Le liti con il fisco*, Milano, 2000, 391, che fanno rientrare nell'ipotesi di contestazioni di rilievi 'anche i verbali nei quali sono constatati fatti da parte dei verificatori le cui conseguenze, ai fini di rettifica fiscale, sono rimesse alla libera valutazione dell'organo accertatore'.

In questa ipotesi, infatti, riteniamo che vi è un preciso obbligo giuridico da parte dell'Ufficio di procedere all'attivazione della procedura mediante l'invito del contribuente.

Infatti, pur nel silenzio della disciplina speciale, tale obbligo di procedere si evince dalla norma contenuta nell'art. 2 della legge n. 241 del 1990 che ha disciplinato il procedimento amministrativo in generale.

Il procedimento di accertamento con adesione inizia o d'Ufficio oppure ad istanza di parte a seguito di notificazione dell'avviso di accertamento.

In questa ultima ipotesi la richiesta di attivazione del procedimento, oltre a far sorgere l'obbligo di procedere come precedentemente chiarito, sospende i termini per impugnare l'atto di accertamento per un periodo di novanta giorni ed inibisce il potere dell'Ufficio finanziario di procedere alla iscrizione a ruolo delle a titolo provvisorio e cautelativo delle somme previste dalla legge, ovviamente limitatamente al periodo di sospensione²¹.

L'iniziativa dell'Ufficio si manifesta sotto forma di invito al contribuente contenente la indicazione dei periodi di imposta sottoposti ad accertamento nonché del giorno, dell'ora e del luogo dove il contribuente dovrà comparire.

La circolare ministeriale completa la disciplina del contenuto dell'invito in argomento suggerendo agli Uffici finanziari la opportunità di indicare nell'avviso anche gli elementi in loro possesso rilevanti per l'accertamento al fine di rendere edotto il contribuente sui punti da trattare in sede di contraddittorio.

Diversa forma assume invece la fase di avvio del procedimento ad istanza del contribuente, in tale ipotesi, infatti, secondo quanto previsto dalla legge l'Ufficio entro i quindici giorni successivi al ricevimento della richiesta invita in modo informale il contribuente a comparire anche a mezzo telefono ovviamente precisando l'ora il giorno ed il luogo dell'incontro.

²¹ L'effetto di sospensione dei termini di impugnazione è automatico e si verifica indipendentemente dall'esito del contraddittorio e dall'eventuale perfezionamento dell'adesione: Infatti è la stessa amministrazione finanziaria con la Circolare n. 65 del 28 giugno 1991, '... la negativa conclusione del procedimento non incide sul periodo di sospensione dei termini per ricorrere previsto dal comma 3 dello stesso art.6. Tale norma assegna, infatti, alla presentazione dell'istanza di adesione l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per novanta giorni, dei termini per impugnare l'atto di accertamento notificato dall'ufficio, non prevedendo alcuna causa di decadenza dalla sospensione stessa'.

Di particolare rilievo è la questione della natura del termine di quindici giorni previsto per la formulazione dell'invito da parte dell'Ufficio finanziario.

Tale termine essendo relativo ad una attività procedimentale ha sicuramente natura ordinatoria e quindi è da ritenersi valido l'invito emesso dall'Ufficio oltre il termine di quindici giorni decorrenti dalla data di presentazione della istanza del contribuente tendente all'attivazione del procedimento di accertamento con adesione.

Tuttavia, si ritiene che l'Ufficio non possa ritardare tale adempimento oltre il periodo di sospensione dei termini di impugnazione previsto dalla norma in novanta giorni dalla data, appunto, di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

La fase del contraddittorio è il punto centrale del procedimento di accertamento con adesione che, per sua natura, tende alla completa definizione del rapporto tributario suscettibile di accertamento o già accertato.

Per tale ragione il contraddittorio deve essere costituito nei confronti di tutti i soggetti interessati al rapporto tributario.

A tale fine l'invito, sia esso inerente al procedimento iniziato d'ufficio ovvero avviato su istanza del contribuente, deve essere esteso a tutti i soggetti che hanno interesse diretto o indiretto alla definizione del tributo, quali ad es. i coobbligati per i tributi indiretti ed i soci od associati delle società di persone e delle associazioni tra professionisti.

Per tali soggetti, infatti, la definizione dell'accertamento costituisce anche definizione della loro posizione tributaria o della quota di reddito imputabile alla loro partecipazione.

Invero, detti soggetti anche se ritualmente invitati possono anche non partecipare al procedimento di accertamento con adesione, tuttavia gli effetti dell'adesione incidono anche sulla loro singola posizione.

Il procedimento di accertamento con adesione si conclude con un atto scritto.

Detto atto deve contenere gli elementi della definizione per ciascun tributo e la motivazione su cui è basata la definizione nonché la conseguente liquidazione dell'imposta, della maggiore imposta e delle sanzioni, nonché delle somme eventualmente dovute.

Inoltre, l'atto di accertamento con adesione deve indicare anche la forma di pagamento concordata con il contribuente.

Come si è precedentemente evidenziato, molto controversa è la natura giuridica dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento con adesione²².

Infatti, la dottrina e la giurisprudenza ragionando intorno al vecchio concordato hanno enucleato una serie di teorie, tra cui, assumono particolare rilievo quella dell'atto negoziale e quella del provvedimento amministrativo, sia pure partecipato dal contribuente.

Secondo la prima teoria l'atto di accertamento con adesione sarebbe inquadrabile tra i negozi transattivi la cui funzione è appunto quella di prevenire una lite giudiziaria, mentre la seconda teoria è basata sulla osservazione che l'atto in argomento, benché contenente la manifestazione di adesione da parte del contribuente, resta pur sempre un atto emanato nell'esercizio di un pubblico potere per una finalità pubblica e quindi di natura provvedimentale.

A parte ogni considerazione non sembra convincente la teoria dell'atto negoziale in quanto l'obbligazione tributaria, come unanimemente accettato, non è nella disponibilità dei soggetti che pongono in essere l'atto finale del procedimento accertativo con adesione²³.

Più aderente alla realtà appare, invece, la seconda teoria, cioè quella che ravvisa nell'atto finale un provvedimento non negoziale della pubblica amministrazione. Tale seconda teoria deve essere, però, meglio precisata.

²² Sul punto Cfr. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., 2001, 156 'Un dovere elementare di buona amministrazione e trasparenza impone peraltro che, negli archivi degli uffici, resti traccia comunque delle valutazioni compiute prima di addivenire al concordato. Nella pratica saranno utilizzate due strade per la documentazione delle operazioni compiute: talvolta l'ufficio dovrà valutare le eventuali istanze, memorie e deduzioni presentate dal contribuente; in assenza di queste documentazioni scritte, occorrerà verbalizzare le domande rivolte al contribuente e le risposte ricevute'.

²³ In senso conforme GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, 209, ripreso da SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, 1777 'l'istituto in oggetto non sostituiva ad un regolamento legale un regolamento contrattuale, ma semplicemente realizzava il contraddittorio fra l'autorità finanziaria e il debitore d'imposta durante talune fasi dell'accertamento. In sostanza non si era di fronte ad un accordo avente ad oggetto l'applicazione della legge tributaria alla situazione di fatto debitamente accertata, ma ad una verifica in contraddittorio, in relazione al presupposto del tributo o alle basi imponibili, che, non essendo per se stesse esattamente definite, possono essere determinate solo a seguito di una valutazione condotta con criteri empirici'.

Infatti, pur concordando con la considerazione che l'atto finale è emesso nell'esercizio di un pubblico potere, non va sottaciuto che la manifestazione di adesione da parte del contribuente è emessa nell'esercizio del proprio potere dispositivo di carattere privatistico.

Conseguentemente sembra più verosimile che l'atto finale dell'accertamento con adesione sia configurabile come un atto complesso composto, cioè, da due parti di cui una con natura di provvedimento sostitutivo o modificativo dell'accertamento precedentemente emanato, e quindi soggetta alla disciplina del diritto pubblico che governa gli atti provvedimentali della pubblica amministrazione, mentre l'altra di tipo privatistico disciplinata dal diritto comune.

4. Gli effetti

Circa gli effetti dell'accertamento con adesione va detto che in primo luogo rileva la definizione del rapporto tributario e la non impugnabilità, non integrabilità ed immodificabilità dell'atto conclusivo del procedimento accertativo.

Per ciò che riguarda la definizione del rapporto tributario, la disciplina non esclude, in presenza di particolari circostanze, la ulteriore azione accertatrice ovviamente nei limiti temporali decadenziali previsti dall'ordinamento.

Secondo il comma 4 dell'art. 2 del D. Lgs. n.218 del 1997, infatti, è possibile sottoporre nuovamente ad accertamento il rapporto tributario già oggetto dell'accertamento con adesione, nell'ipotesi in cui l'ufficio abbia avuto conoscenza di ulteriori elementi tali da far presumere il possesso di un maggior reddito superiore del 50 per cento di quello concordemente accertato e comunque non inferiore a lire 150 milioni. Inoltre, l'azione accertatrice può aver luogo, ovviamente per la determinazione della base imponibile complessiva, allorquando l'accertamento concordatario abbia riguardato accertamenti parziali, ovvero redditi derivanti da partecipazioni nelle società di persone o in associazioni tra professionisti od in aziende coniugali non gestite in forma societaria²⁴.

²⁴ Sul punto PETRUCCI, Accertamento con adesione (o concordato) e riduzione del contenzioso, op. cit. 517 'Effetto primo e sostanziale è che tale accertamento non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte

Altri effetti di rilievo connessi alla definizione concordataria riguardano le sanzioni amministrative e le sanzioni penali²⁵.

Per le prime è disposto che si applicano nella misura di un terzo del minimo edittale, mentre per le seconde è prevista una sorte di scriminante delle ipotesi di reato previste dalla legge n. 516 del 1982, oggi disciplinate dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

L'atto conclusivo del procedimento di accertamento con adesione, benché perfezionato con la sottoscrizione del titolare dell'ufficio od in sua vece di un delegato e del contribuente od un suo rappresentante negoziale, non produce i suoi effetti giuridici.

Infatti, la produzione degli effetti giuridici è stata subordinata alla esecuzione del pagamento dell'intero importo o della prima rata, in ipotesi di pagamento rateale, delle somme dovute entro 10 giorni dalla data della redazione dell'atto conclusivo.

dell'Ufficio Resta salva soltanto la possibilità di ulteriori azioni di accertamento, sia per le imposte sui redditi sia per l'iva, se sopravviene la conoscenza di ulteriori elementi comportanti la possibilità di accertare un maggior reddito, superiore al 50 per cento di quello definito e comunque non inferiore a lire 150 milioni, se la definizione riguarda accertamenti parziali e se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti di società, associazioni o aziende coniugali, alle quali partecipa il contribuente che ha definito in tal modo'.

²⁵ Sul punto Cfr. BRIGHENTI, Riflessi penali del nuovo accertamento con adesione, in Boll. Trib., 1987, 1086.

GIOVANNI MARIA DAL NEGRO

LA VEXATA QUÆSTIO DELLA TESI DELL'INCASSO GIURIDICO

Sommario: Premessa, inquadramento ed evoluzione normativa della fattispecie- 1. Le critiche della dottrina - 2. Il contrasto tra giurisprudenza di merito e di legittimità - 3. L'intervento del legislatore - 4. Conclusioni.

Premessa e inquadramento storico della fattispecie.

La discussa tesi dell'incasso giuridico è stata elaborata dall'Amministrazione Finanziaria al fine di evitare che la rinuncia a crediti derivanti da elementi reddituali deducibili per competenza dalla società secondo le regole del reddito d'impresa e tassati secondo il principio di cassa dal socio finanziatore possano generare "salti" d'imposta¹.

In particolare, con la Circolare Ministeriale del 27 maggio 1994, n. 73/E, la A.F. introduceva il citato principio del c.d. incasso giuridico, secondo il quale i crediti relativi a proventi tassati per cassa si dovrebbero considerare incassati e quindi tassati, anche se sono stati oggetto di rinuncia².

¹ Secondo GALLIO ("Tassate le somme rinunciate dal socio-amministratore e dedotte dalla società, in *Il fisco*, 2016, pag. 783) la tesi dell'incasso giuridico è stata forzosamente giustificata con l'intento di evitare salti d'imposta, espressione, tra l'altro, di legittimi arbitraggi fiscali temporali, che si potrebbero verificare per la combinazione del principio di competenza per la società e del principio di cassa per il socio persona fisica non imprenditore.

² Con la C.M. 27 maggio 1994, n. 73/E/430, in risposta a un quesito con il quale si chiedeva se la norma relativa alla irrilevanza fiscale delle rinunce dei soci ai

In sostanza, l'Amministrazione Finanziaria, al fine di evitare che la rinuncia ad un credito correlato ad un elemento reddituale deducibile in base al principio di competenza per il soggetto erogatore e tassabile in base al principio di cassa per il soggetto percipiente comporti un salto d'imposta, ha previsto una *fictione iuris* in base alla quale la rinuncia al credito equivale, ai soli fini fiscali, all'incasso dello stesso, con il conseguente obbligo di sottoporre a tassazione il suo ammontare, anche mediante applicazione della relativa ritenuta d'imposta.

Secondo tale interpretazione, quindi, con la rinuncia è come se il credito entrasse istantaneamente nella disponibilità patrimoniale del socio, il quale ne disporrebbe immediatamente operando un conferimento a favore della società con l'obiettivo di patrimonializzarla.

La tesi dell'incasso giuridico ha, peraltro, ricevuto costantemente il "via libera" della Corte di Cassazione che, chiamata a pronunciarsi sul trattamento fiscale della rinuncia da parte dei soci a crediti che se percepiti avrebbero prodotto redditi tassati "per cassa", ha in più occasioni confermato l'orientamento sul punto dell'Amministrazione finanziaria³.

crediti (all'epoca contenuta nel comma 4 dell'art. 55 del T.U.I.R.) fosse applicabile anche ai crediti maturati in relazione a compensi tassati "per cassa" in capo al socio, il Ministero delle Finanze affermò testualmente quanto segue: "tutti i crediti ai quali il socio rinuncia vanno portati ad aumento del costo della partecipazione, ai sensi dell'art. 61, comma 5, del T.U.I.R., i quali per la società non costituiscono sopravvenienze attive, così come dispone l'art. 55, comma 4, del T.U.I.R. Naturalmente la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta"

³ Da ultimo, con l'ordinanza n. 2057 del 30 gennaio 2020 la S.C. è tornata a pronunciarsi sul trattamento fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci ante "Decreto internazionalizzazione", consolidando la tesi dell'"incasso giuridico" ha confermato il diniego espresso dall'Ufficio al rimborso degli interessi maturati su un finanziamento concesso da una fondazione a una società partecipata.

Nel caso in esame, infatti, al momento della rinuncia la fondazione aveva qualificato come imponibili gli interessi alla base del credito-rinunziato, per poi chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente sostenendo l'inapplicabilità della tesi dell'"incasso giuridico". La Cassazione confermava la legittimità del diniego di rimborso riformando la pronuncia del Giudice di appello (CTR Lombardia, sez. XIV, 29 gennaio 2018, n. 354), che argomentando sulle "conseguenze distorsive che l'applicazione del principio dell'incasso giuridico comporterebbe prima di tutto in relazione al principio della capacità contributiva come previsto

L'interpretazione della S.C. poggia essenzialmente sulla qualificazione civilistica della rinuncia ai crediti da parte dei soci genericamente definita come "rinunzia" in contrapposizione con la prevalente interpretazione della giurisprudenza di merito e della dottrina favorevoli invece all'inquadramento della fattispecie nell'istituto della remissione del debito.

Come noto, la remissione del debito è negozio unilaterale recettizio previsto dall'art. 1236 c.c. col quale il creditore rinuncia al credito di cui è titolare: l'effetto estintivo dell'obbligazione si perfeziona, fatti salvi i casi in cui il debitore dichiara di non volerne profittare, al momento della comunicazione a quest'ultimo della dichiarazione del creditore. La rinunzia al credito – che è, invece, un istituto non tipizzato, onde la necessità di ricorrere ai fini della definizione alle singole ipotesi di rinuncia (es. si veda art. 1238 c.c. – rinunzia alle garanzie, art. 1311 c.c. – rinunzia alla solidarietà ed art. 2937 c.c. – rinunzia alla prescrizione) – si configura quale negozio non recettizio, puramente abdicativo, che non estingue l'obbligazione.

Nell'ordinamento tributario la disciplina fiscale applicabile alla rinuncia ai crediti da parte dei soci è recata dall'art. 88 del T.U.I.R.⁴, il quale, fino al 1993, non qualificava la fattispecie in esame quale sopravvenienza attiva solo nel caso in cui i crediti rinunziati derivavano da precedenti finanziamenti concessi dai soci alla partecipata.

In seguito alle modifiche apportate all'art. 88, comma 4, dal D.L. 557/93, il legislatore ha escluso dal novero delle sopravvenienze attive le rinunce da parte dei soci di crediti di qualsiasi natura.

dall'art. 53 Cost.", ma anche sul fatto che presupposto per l'imposizione fosse l'incasso "reale", ossia materiale, e non invece quello meramente "giuridico" aveva affermato il diritto al rimborso. La Corte di Cassazione, tuttavia riformava la statuizione motivando la piena adesione alla tesi dell'"incasso giuridico" sulla base delle argomentazioni della pregressa giurisprudenza di legittimità sul tema. Per la Suprema Corte, infatti, se è evidente che la rinuncia al credito da parte dei soci sia espressione della volontà di patrimonializzare la società partecipata, è innegabile che essa presupponga il conseguimento del credito, il cui importo, ancorché non materialmente "incassato", è comunque "utilizzato". Argomentando attraverso una lettura combinata dell'art. 88 del T.U.I.R. con i successivi artt. 95, comma 6 e 101, comma 7, la Cassazione evidenzia che la mancata adesione alla tesi dell'"incasso" "permetterebbe alla società di beneficiare di accantonamenti fiscalmente dedotti nel corso dei singoli periodi di imposta che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di incrementare il costo della partecipazione e perciò di generare reddito".

⁴ art. 55 nel testo ante-riforma ad opera del d.lgs. 44/2003.

La ratio del nuovo assetto risiedeva nella volontà di salvaguardare l'integrità patrimoniale della società derivante dalla rinuncia al credito, evitando di tassare la sopravvenienza da quest'ultima riveniente. Tali norme erano completate dagli artt. 94, comma 6 e 101, comma 7 del T.U.I.R. secondo cui l'ammontare della rinuncia doveva essere aggiunto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e non era ammesso in deduzione.

La disciplina è stata poi, da ultimo, riformata nel 2017⁵ e la normativa in vigore, risolvendo l'annoso dibattito, qualifica, adesso, come sopravvenienza attiva la rinuncia ai crediti da parte dei soci soltanto per la parte eccedente il relativo valore fiscale, il quale, se non comunicato dal socio alla partecipata, si presume pari a zero. È stato inoltre confermato che l'ammontare della rinuncia de qua si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, e non è ammesso in deduzione, ma nel limite del valore fiscale dei crediti.

La questione resta, pertanto, aperta prevalentemente con riferimento ai redditi di capitale "percepiti/rinunziati" ante 2015 quando l'impianto normativo ante-riforma si prestava alla realizzazione di operazioni di arbitraggio fiscale nei rapporti inter-company determinando i citati "salti d'imposta" nelle ipotesi di rinuncia a crediti che all'atto della percezione avrebbero generato redditi tassati "per cassa", in tali ultimi casi, la società avrebbe infatti prodotto una sopravvenienza attiva non tassabile correlata a un costo dedotto "per competenza", mentre il socio-remittente il relativo credito non avrebbe realizzato un provento imponibile in ragione della mancata percezione delle somme corrispondenti.

Sul punto si è formato -come ricordato- un costante orientamento sul punto della giurisprudenza di legittimità secondo cui "la rinuncia presuppone il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque utilizzato" e va pertanto tassato in capo al socio. Tuttavia, le sentenze della Suprema Corte sono dettate in ipotesi in cui vi è stata una espressa rinuncia da parte del socio es. al credito per royalties⁶, al Trattamento di fine mandato⁷ e di interessi relativi a un

⁵ dall'art. 13 del d.lgs. 147/2015 (c.d. "Decreto internazionalizzazione"), il quale ha sostituito il comma 4 e introdotto i commi 4-bis e 4-ter dell'art. 88, nonché novellato l'art. 9, comma 6 e l'art. 101, comma 7.

⁶ cfr. Cass., sez. V, 18 dicembre 2014, n. 26842.

⁷ cfr. Cass., sez. VI, ord. 26 gennaio 2016, n. 1335.

finanziamento concesso alla controllata⁸, ove l'incasso meramente "virtuale" è stato ritenuto presupposto sufficiente per la tassazione in capo al socio-rinunciante.

Al contrario in assenza di una espressa rinuncia la prevalente giurisprudenza di merito⁹ e la dottrina hanno negato la legittimità della tesi dell'Ufficio sul presupposto che, in quanto non previsto da alcuna disposizione di legge, l'attribuzione di rilevanza all'incasso giuridico si porrebbe in contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario e con le norme che, in relazione ad alcune categorie di reddito, ne statuiscono la tassazione "per cassa".

Come si vede, la tesi dell'incasso giuridico a onta della riforma legislativa di recente intervenuta presenta un variegato quadro normativo ed interpretativo di cui si cerca sinteticamente di dar conto ai paragrafi seguenti partendo dalle obiezioni più ricorrenti degli studiosi della materia per arrivare a delle conclusioni che possano rappresentare un bilanciamento delle diverse soluzioni della problematica.

1. Le critiche della dottrina

La tesi interpretativa fornita dall'Amministrazione Finanziaria e definita come detto "incasso giuridico" è stata fin da subito fortemente avversata dalla stragrande maggioranza degli studiosi e degli operatori professionali della materia secondo a parere dei quali la stessa si rivelava del tutto contraria ai principi sui cui è fondato l'ordinamento tributario nazionale ed, in particolare in ragione del fatto che, aderendo alla tesi introdotta in via interpretativa dall'Amministrazione finanziaria, si giungerebbe alla inaccettabile conclusione di scardinare uno dei principi fondanti dell'intero sistema impositivo nazionale, ovvero il principio di capacità contributiva fissato dall'art. 53 della Costituzione

Tale critica è basata sulla convinzione che la nozione di incasso presupporrebbe necessariamente il materiale ed effettivo percepimento del provento da assoggettare al prelievo fiscale e, in tal senso, la mera rinuncia al credito da parte del socio non può essere

⁸ cfr. Cass., sez. V, 24 marzo 2017, n. 7636.

⁹ cfr. fra le altre, CTR Veneto, 29 gennaio 2009, n. 26, CTR Lazio, sez. XXVIII, 20 giugno 2012, n. 120, CTP Reggio Emilia, sez. II, 15 ottobre 2018, n. 197 e molte altre conformi

equiparata alla percezione del compenso ai fini dell'assoggettamento a tassazione dello stesso¹⁰.

Sul punto è effettivamente opportuno rimarcare che la mancata percezione del compenso non manifesta alcuna capacità contributiva e, dunque, alcuna integrazione del presupposto d'imposta in capo al rinunciante tanto più penalizzante in una contingenza economica sfavorevole come quella imposta dalla attuale nefasta pandemia¹¹.

Altri studiosi¹² hanno, peraltro, evidenziato che tantomeno sarebbe possibile ancorare l'imposizione fiscale connessa all'applicazione della teoria dell'incasso giuridico al diritto positivo, stante l'assenza di una specifica norma di legge che positivizzi la predetta tesi¹³.

¹⁰ Così, STEVANATO, Le rinunce dei soci a crediti per somme dedotte dalla società: se il reddito del socio è imponibile 'per cassa' si può evitare un salto d'imposta, in *Rass. trib.*, 1994, X, pag. 1555

¹¹ In proposito si è correttamente osservato che "La rinuncia del socio ai crediti per dividendi, quale strumento di indiretta patrimonializzazione delle società utilizzato per far fronte alle difficoltà finanziarie conseguenti all'emergenza COVID-19, riapre l'annosa questione legata alla tesi del c.d. incasso giuridico: la rinuncia rappresenta un atto di disposizione del credito che implicitamente e virtualmente presuppone l'avvenuto incasso e, laddove rilevante sotto il profilo reddituale, la tassazione del relativo provento in capo al percettore. La tesi si basa sull'assunto che la società partecipata potrebbe aver dedotto costi correlati al debito oggetto di rinuncia e, pertanto, la mancata tassazione in capo al socio "rinunciante" potrebbe generare un salto d'imposta. Ci si domanda se - diversamente da quanto sembra emergere dalla prassi amministrativa - tale assunto debba valere anche in assenza di deduzione da parte della società partecipata. La rinuncia del credito da parte del socio, inoltre, comporta l'applicazione del regime di irrilevanza della insussistenza del correlato debito in capo alla società partecipata: tale regime presuppone l'individuazione di un valore fiscale sul credito "rinunciato" quale limite di non tassabilità della sopravvenienza attiva che ne deriva.." (così Luca Miele e Guerino Russetti in *Corriere Tributario*, Ottobre 2020)

¹² Tra gli altri, DEL FEDERICO, Profili fiscali della rinuncia dei crediti da parte dei soci, in *Il fisco*, 1994, pag. 9016.

¹³ In proposito si è evidenziato che la tesi dell'incasso giuridico nell'assetto normativo previgente al D.Lgs. n. 147/2015, non trovava supporto in alcuna disposizione normativa, finendo per assoggettare a imposizione un reddito che il creditore non ha materialmente percepito ed equiparando qualsiasi atto di disposizione di un credito al suo incasso; viceversa, l'art.1236 del codice civile, colloca la remissione del debito tra i modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento, rappresentando un modo in cui il creditore può disporre del proprio diritto di credito, senza incassarne l'importo, mentre per i redditi tassati "per cassa" rileva l'effettiva percezione del reddito, non il mero utilizzo del diritto di credito, il quale evidentemente non è ritenuto dal legislatore di per sé

Così ad es. la disciplina dei redditi di capitali di cui agli artt. 44 e ss. del TUIR prevede l'applicazione del principio di cassa e la base imponibile ex art.45 del TUIR è costituita dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo di imposta e, pertanto, sulla base di un'interpretazione letterale di tale disposizione normativa, si comprende come la percezione del reddito di capitale costituisce presupposto indefettibile e necessario ai fini della conseguente imposizione fiscale dello stesso.

Sotto altro profilo, se l'atto di remissione del debito, in ottica civilistica, viene annoverato tra i modi di estinzione dell'obbligazione diversi dall'adempimento, configurando una modalità tramite cui il debitore può disporre del proprio diritto di credito senza effettivo incasso dell'importo, in seno alla disciplina del regime impositivo dei redditi di capitali, la tassazione per cassa richiede la percezione in senso materiale del reddito e non già il mero utilizzo del credito

Si è poi, evidenziato inoltre, che la tesi dell'incasso giuridico nell'assetto normativo previgente al D.Lgs. n. 147/2015, non trovava supporto in alcuna disposizione normativa, finendo per assoggettare a imposizione un reddito che il creditore non ha materialmente percepito ed equiparando qualsiasi atto di disposizione di un credito al suo incasso; viceversa, l'art.1236 del codice civile, colloca la remissione del debito tra i modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento, rappresentando un modo in cui il creditore può disporre del proprio diritto di credito, senza incassarne l'importo, mentre per i redditi tassati "per cassa" rileva l'effettiva percezione del reddito, non il mero utilizzo del diritto di credito, il quale evidentemente non è ritenuto dal legislatore di per sé sufficiente per far scattare la tassazione in capo al creditore.

Se così non fosse, anche la semplice proroga del termine di pagamento potrebbe essere considerato un atto di disposizione del diritto di credito idoneo a far scattare l'imposizione. E comunque, se tale tesi fosse ritenuta valida, il valore fiscale del credito

sufficiente per far scattare la tassazione in capo al creditore. Se così non fosse, anche la semplice proroga del termine di pagamento potrebbe essere considerato un atto di disposizione del diritto di credito idoneo a far scattare l'imposizione. E comunque, se tale tesi fosse ritenuta valida, il valore fiscale del credito rinunciato dovrebbe corrispondere esattamente all'ammontare figurativamente incassato dal socio creditore, concorrendone a formare il reddito, sicché, per evidenti ragioni equitative, essa varrebbe anche nei confronti del debitore, dovendosi considerare (altrettanto virtualmente) il debito rimesso come pagato.

rinunciato dovrebbe corrispondere esattamente all'ammontare figurativamente incassato dal socio creditore, concorrendone a formare il reddito, sicché, per evidenti ragioni equitative, essa varrebbe anche nei confronti del debitore, dovendosi considerare (altrettanto virtualmente) il debito rimesso come pagato.

Inoltre, gli artt. 94 e 101 del T.U.I.R. stabiliscono che, in caso di rinuncia al credito da parte del socio, il valore fiscale della partecipazione posseduta si incrementa in misura pari al valore fiscale del credito, sicché (contrariamente a quanto sostenuto nella C.M. n. 27/E/1994 e nelle sentenze che hanno sposato la tesi dell'Amm. Fin.) la rinuncia di un credito avente valore fiscale pari a zero - quale quello generato da un compenso tassato per cassa - non incrementa affatto il valore fiscale della partecipazione posseduta.

A seguito della riforma la insofferenza alla tesi dell'incasso giuridico risulta essere ancor più insostenibile anche alla luce dell'attuale formulazione del comma 4-bis dell'art. 88 del T.U.I.R. Attraverso l'inserimento di tale nuovo comma ad opera dell'art. 13, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 147/2015, infatti, il Legislatore, che ha introdotto la parziale rilevanza fiscale dell'operazione di rinuncia dei crediti da parte dei soci attraverso l'imponibilità, a titolo di sopravvenienza attiva, in capo alla società partecipata della rinuncia medesima per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto del credito, sembra aver trovato la corretta soluzione per evitare ogni eventuale salto d'imposta.

La tassazione è stata, infatti, ricondotta sulla società beneficiaria della rinuncia facendo così salvi eventuali effetti tributari in capo al socio rinunciante non operante in regime d'impresa che, invece, dovrebbe essere tassato solo in caso di materiale percezione delle somme e, quindi, esclusivamente nelle ipotesi nelle quali ottenga un effettivo e concreto vantaggio economico dall'operazione posta in essere.

In tal senso, quindi, anche alla luce della evoluzione legislativa in materia, la tesi dell'incasso giuridico appare essere del tutto illegittima e in contrasto con la normativa richiamata che ha chiarito, con valenza interpretativa rispetto al passato che, in simili fattispecie, non devono essere i soci ad essere sottoposti a tassazione ma, tutt'al più, la società.

A giudizio dei critici, poi, anche l'evoluzione giurisprudenziale in materia ha confermato come la tesi dell'incasso giuridico appaia ormai del tutto obsoleta e superata dalla legislazione di riferimento e le sentenze favorevoli a tale istituto interpretativo hanno

riguardato fattispecie completamente differenti rispetto alla fattispecie in esame, ovvero la rinuncia agli utili da parte del socio, che mal si adatta ai principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità, poichè non manifesta elementi tali da poter ravvisare il “salto d’imposta” che le pronunce dei giudici di Cassazione hanno inteso censurare.

Né si ravvisa alcuna pratica elusiva che possa avere come effetto il conseguimento di benefici fiscali per la società, né tantomeno per il socio; è chiaro infatti che la società distribuisce dividendi, già al netto della tassazione subita, quindi il socio che rinuncia all’utile distribuito non fa altro che ristabilire la situazione patrimoniale quo ante, senza alcun salto di imposta censurabile.

Si tratta, in buona sostanza, di una mera remissione del debito da parte del socio, disciplinata dall’art. 1236 c.c., che costituisce un negozio unilaterale recettizio, efficace e irrevocabile quando la dichiarazione perviene al debitore. Il legislatore, in tema di imposizione dei redditi di capitale, abbia inteso assoggettare a tassazione soltanto quei proventi che il percettore abbia materialmente incassato. In tal senso, infatti, il riferimento al principio di cassa è rintracciabile, sia nelle norme di diritto sostanziale, sia in quelle di diritto procedurale volte a regolare la tassazione e la riscossione dei redditi di capitale.

L’ambito normativo delineato dal legislatore tributario, secondo la dottrina, è chiaro: i redditi di capitale sono tassati secondo il principio di cassa atteso che i termini utilizzati dal legislatore non lasciano pertanto margini per interpretazioni differenti da quella secondo la quale: - i dividendi rappresentano redditi di capitale; - i redditi di capitale sono tassati solo se percepiti nel periodo d’imposta.

Tra l’altro, come detto in precedenza, gli eventuali salti di imposta che potevano verificarsi con la normativa vigente ante D.Lgs. n. 147/2015, devono ritenersi, come analizzato in precedenza, attraverso le modifiche apportate all’art. 88 del T.U.I.R., superate poichè il Legislatore ha inteso porre rimedio a quelle situazioni patologiche che permettevano di ottenere un salto d’imposta, prevedendo la tassazione in capo alla società partecipata della sopravvenienza attiva generata dalla rinuncia al credito per la parte eccedente il suo valore fiscale.

Proprio questa modifica, peraltro, come sostenuto anche dai giudici della Commissione tributaria regionale della Lombardia nella sentenza n. 354/2018, conferma la legittimità della sola

tassazione dell'effettivo arricchimento, che si realizza in capo alla società partecipata a seguito della rinuncia e non in capo al socio.

Priva di fondamento appare, secondo altri autori, anche quanto ribadito nella recente risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 124/E del 13 ottobre 2017 che ha affrontato il caso della rinuncia al credito per Trattamento di Fine Mandato (TFM) da parte del socio-amministratore di una società. Nel pronunciamento di prassi ha ribadito che, in tema di rinuncia al TFM, la tesi del c.d. incasso giuridico resiste anche dopo le modifiche apportate alla disciplina della rinuncia ai crediti ad opera dell'art. 13 del D.Lgs. n. 147/2015 e, conseguentemente, si deve considerare come incassato agli effetti fiscali il credito oggetto di rinuncia.

Nello specifico, infatti, in senso conforme a quanto chiarito nella circolare n. 73/E/1994 è stato chiarito che nel caso in cui "gli amministratori soci hanno rinunciato alle quote di TFM accantonate dalla società ... patrimonializzando la stessa, i crediti rinunciati - che si intendono giuridicamente incassati - dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società".

Al riguardo, con riferimento a quanto enunciato dall'Amministrazione Finanziaria, l'AIDC (Associazione italiana Dottori Commercialisti) con la norma di comportamento 201 emanata nel 2018 ha contrastato recisamente la posizione di estrema chiusura manifestata dall'Amministrazione finanziaria ed ha ricordato che, salvo alcune eccezioni, il compenso percepito dall'amministratore a titolo di trattamento di fine mandato è qualificato dall'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del T.U.I.R. come reddito assimilato a quello derivante dal lavoro dipendente e che l'assoggettamento a tassazione di tale reddito si realizza, in base al principio "di cassa", nel momento della sua percezione¹⁴.

¹⁴Il caso affrontato è quello della rinuncia al credito per Trattamento di Fine Mandato (TFM) da parte del socio-amministratore di una società oggetto della recente risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 124/E del 13 ottobre 2017.

Nel pronunciamento di prassi l'Amministrazione finanziaria ha ribadito che, in tema di rinuncia al TFM, la tesi del c.d. incasso giuridico resiste anche dopo le modifiche apportate alla disciplina della rinuncia ai crediti ad opera dell'art. 13 del D.Lgs. n. 147/2015 e, conseguentemente, si deve considerare come incassato agli effetti fiscali il credito oggetto di rinuncia. Nello specifico, infatti, in senso conforme a quanto chiarito nella circolare n. 73/E/1994 e in forza delle pronunce di Cassazione 18 dicembre 2014, n. 26842 e 26 gennaio 2016, n. 1335 è stato chiarito che nel caso in cui "gli amministratori soci hanno rinunciato alle quote di

La mancata percezione del compenso non manifesta, invece, alcuna capacità contributiva e, di conseguenza, non comporta il manifestarsi di alcun presupposto impositivo. Tenuto conto di quanto sopra, quindi, l'AIDC giunge a ritenere che la tassazione della rinuncia in capo al socio-amministratore sarebbe in evidente contrasto con i principi costituzionali.

Secondo tale prospettiva, presupposto impositivo si realizza, invece, quando, pur in assenza dell'incasso monetario, la rinuncia al credito vantato dall'amministratore sia indirettamente collegata a una controprestazione di qualsiasi natura (in forma di beni o servizi differenti dal denaro). Pertanto, la norma di comportamento conclude affermando, che dalla mera remissione della posizione creditoria non può conseguire una presunzione automatica di incasso dei relativi importi.

Tale conseguenza può venire a determinarsi solo nell'ipotesi in cui si realizza un incremento patrimoniale o reddituale oggettivamente riconoscibile e fiscalmente riconosciuto.

In buona sostanza, la mera remissione del debito non comporta

TFM accantonate dalla società patrimonializzando la stessa, i crediti rinunciati - che si intendono giuridicamente incassati - dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società”.

Di diverso avviso è, invece, l'AIDC nella Norma di comportamento emanata. Al riguardo, infatti, contrastando la posizione di estrema chiusura manifestata dall'Amministrazione finanziaria, l'Associazione in primo luogo ha ricordato che, salvo alcune eccezioni, il compenso percepito dall'amministratore a titolo di trattamento di fine mandato è qualificato dall'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del T.U.I.R. (17) come reddito assimilato a quello derivante dal lavoro dipendente e che l'assoggettamento a tassazione di tale reddito si realizza, in base al principio “di cassa”, nel momento della sua percezione.

La mancata percezione del compenso non manifesta, invece, alcuna capacità contributiva e, di conseguenza, non comporta il manifestarsi di alcun presupposto impositivo.

Tenuto conto di quanto sopra, quindi, l'AIDC giunge a ritenere che la tassazione della rinuncia in capo al socio-amministratore sarebbe in evidente contrasto con i principi costituzionali “Il presupposto impositivo si realizza, invece, quando, pur in assenza dell'incasso monetario, la rinuncia al credito vantato dall'amministratore sia indirettamente collegata a una controprestazione di qualsiasi natura (in forma di beni o servizi differenti dal denaro), ovvero quando il credito stesso sia utilizzato per estinguere obbligazioni facenti capo all'amministratore. Pertanto, la norma di comportamento conclude affermando che “dalla mera remissione della posizione creditoria non può conseguire una presunzione automatica di incasso dei relativi importi. Tale conseguenza può venire a determinarsi solo nell'ipotesi in cui si realizzi un incremento patrimoniale o reddituale oggettivamente riconoscibile e fiscalmente riconosciuto”.

alcun beneficio per l'amministratore socio e non può, pertanto, essere assunta quale forma di utilizzo o godimento del diritto di credito. Per via della mancata percezione delle somme l'operazione risulta, infatti, fiscalmente ininfluyente per l'amministratore, nonostante sia anche socio, in quanto non gli attribuisce alcun vantaggio economico.

In conclusione, secondo la dottrina la tesi dell'incasso giuridico non trova alcun fondamento giuridico e normativo nel nostro ordinamento ed alla luce degli interventi legislativi in materia descritti e delle recenti pronunce giurisprudenziali citate si appalesa una ricostruzione interpretativa che in aperto contrasto con l'impianto normativo che sovrintende all'imposizione dei redditi di lavoro autonomo, di lavoro dipendente, di capitale e diversi, informato, al principio di cassa che implica la necessaria percezione fisica del provento, in denaro o in natura, in ciò differenziandosi dal principio di competenza che si basa sulla maturazione della situazione giuridico soggettiva.

2. Il contrasto tra giurisprudenza di merito e di legittimità.

La giurisprudenza di merito si è mostrata in più occasioni sensibile alle critiche avanzate dalla dottrina.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha statuito che non sarebbe possibile legittimare tale indirizzo di prassi al mero fine di evitare un salto d'imposta, in quanto si produrrebbe l'effetto di violare l'art. 53 Cost., non comportando la rinuncia del credito alcuna monetizzazione da parte del socio¹⁵.

¹⁵ la Commissione tributaria regionale Lombardia, con la sentenza 29 gennaio 2018, n. 354, nel valutare una fattispecie di rinuncia agli interessi maturati su di un finanziamento erogato da un Ente non commerciale (assoggettato a tassazione alla stregua di una persona fisica ai sensi dell'art. 143 del T.U.I.R.) a favore della propria partecipata "strumentale" ha accolto l'appello motivando la propria decisione sulla base delle conseguenze distorsive che l'applicazione decontestualizzata del principio dell'incasso giuridico comporterebbe sia rispetto al principio generale della capacità contributiva, previsto dell'art. 53 delle Costituzione, sia relativamente alle disposizioni in tema di tassazione dei redditi di capitale, ai sensi degli artt. 44 e 45 del T.U.I.R. e 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Secondo i giudici della Commissione tributaria regionale di Milano, la giustificazione tradizionale sottostante il principio dell'incasso giuridico risulta essere di natura antielusiva. L'incasso giuridico sarebbe infatti volto ad evitare salti d'imposta generati dalle asimmetrie impositive che si verificherebbero in tutti i casi

Tale indirizzo risulta in stridente contrasto con la impostazione dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, in base alla quale, la rinuncia, al pari dell'incasso effettivo, sarebbe una manifestazione di disponibilità e godimento di ricchezza tale da integrare in capo al socio il presupposto del reddito.

All'opposto secondo i giudici milanesi a rinuncia non comporta alcuna monetizzazione del credito in capo al socio, ma esclusivamente il trasferimento del suo valore su quello della partecipazione detenuta nella società partecipata, che tra l'altro, non è necessariamente sinonimo di un arricchimento, anche differito, per il socio, in quanto all'atto del definitivo realizzo della partecipazione il maggior valore attribuito alla partecipata per via della rinuncia al credito potrebbe essere addirittura svanito.

Il ragionamento operato dai giudici della Commissione Tributaria Regionale pone l'accento sulla riflessione che il mancato incasso delle somme a titolo d'interessi non fa insorgere, contrariamente a quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare ministeriale del 27 maggio 1994, n. 73/E, in capo al socio rinunciante, alcuna materia imponibile a titolo di reddito di capitale. Coerentemente i giudici di merito evidenziano che, qualora si operasse diversamente, applicando la tesi amministrativa del c.d. incasso giuridico, la percezione delle somme diverrebbe ancora più "virtuale" e l'incasso "meramente giuridico", al punto da rendere del tutto irrazionale la tassazione di un arricchimento mai verificatosi e che, in alcune situazioni, è addirittura intuibile che difficilmente si verificherebbe¹⁶.

in cui la società partecipata ha avuto diritto di dedurre per competenza il costo senza subire alcuna tassazione in occasione della successiva remissione del debito e senza che, correlativamente, il socio creditore subisca alcuna imposizione, ma anzi veda addirittura incrementare in misura corrispondente il valore fiscale della propria partecipazione.

¹⁶ La Commissione Tributaria Regionale Friuli-Venezia-Giulia, con la sentenza del 3 febbraio 2020, n. 19, afferma il principio in base al quale la prescrizione del diritto di credito del socio, derivante da una delibera di distribuzione di dividendi, non può essere equiparata ad una rinuncia agli stessi, di conseguenza essa non comporta l'avvenuto incasso giuridico del relativo credito, con contestuale non assoggettabilità a tassazione.

Il caso esaminato dalla Commissione Tributaria Regionale ha ad oggetto il ricorso avverso un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate contestava al socio l'omessa dichiarazione relativa all'anno 2010 di oltre 6 milioni di Euro relativi ai dividendi che erano stati deliberati nel giugno del 2005 ma mai incassati dal socio beneficiario per intervenuta prescrizione ex art. 2949 doc. civ..

Queste conclusioni si fondano principalmente sull'analisi del dato normativo che, come evidenziato in precedenza, risulta avvalorata e confermata dalla dottrina più accreditata oltre che da parte della giurisprudenza¹⁷.

Ne d'altro canto, sembrerebbe ipotizzabile la configurazione di un principio di cassa di tipo allargato, secondo la logica del concetto di incasso giuridico, che produrrebbe il risultato di snaturare il regime di tassazione delle categorie reddituali per le quali trova applicazione il principio di cassa, posto che il possesso è riferibile solo alle somme di denaro o ai beni in natura e non già a crediti maturati e non riscossi ovvero ad atti di disposizione del credito¹⁸.

Il citato orientamento della giurisprudenza di merito non ha tuttavia trovato sbocco presso la S.C. che si è ripetutamente schierata a favore della posizione ministeriale in particolare con le richiamate sentenza n. 26842 del 18 dicembre 2014 e con l'ordinanza n. 1335 del 26 gennaio 2016.

Come riferito, la Corte di cassazione ha fatto propria la tesi amministrativa dell'incasso giuridico, sostenendo che la rinuncia al credito da parte del socio genera effetti reddituali qualora esso riguardi un compenso di lavoro autonomo dedotto per competenza dalla società partecipata e tassato "per cassa" in capo al socio.

In altri termini, la rinuncia al credito produrrebbe i medesimi effetti fiscali conseguenti all'incasso del credito e al riversamento

Come conseguenza del mancato incasso da parte del socio e dell'intervenuta prescrizione del diritto alla percezione, la società ha allocato tale somma tra le riserve di patrimonio netto alla voce "versamenti soci in conto capitale", qualificandola così come versamento effettuato dal socio a favore della società senza alcun diritto di rimborso.

L'Agenzia ha ritenuto che ciò avesse comportato un salto d'imposta in quanto l'estinzione del diritto alla percezione dei dividendi fosse del tutto equiparabile ad una rinuncia al credito da parte del socio, con contestuale applicazione, ai sensi dell'art. 88, comma 4 del Tuir e della relativa teoria dell'"incasso giuridico", prevista dalla circolare n. 73/E del 27/5/1994 e volta ad evitare che la rinuncia ai crediti da parte del socio potesse configurare un salto di imposta non tassato né in capo al socio né alla società.

¹⁷ L'argomento letterale a favore dell'inconsistenza dell'elaborazione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria argomento, ha trovato anche l'avallo di altra autorevole giurisprudenza di merito (CTP di Reggio Emilia, 15 ottobre 2018, n. 197), che sulla base del citato filone inaugurato dalla CTR della Lombardia che stigmatizza la tesi dell'incasso giuridico in ordine all'evidente contrasto con l'art. 53 Cost. e il sistema di tassazione dei redditi di capitali.

¹⁸ Così GARCEA, Rinunce dei soci ai compensi imponibili per cassa: analisi critica delle teorie sulla tassabilità, in, Il fisco, 1995, pag. 10176.

della somma corrispondente a titolo di apporto di capitale (c.d. incasso giuridico), atteso che attraverso l'atto di remissione del debito il socio (pur non avendo materialmente percepito alcuna somma) dispone giuridicamente del credito, utilizzandolo per patrimonializzare la società partecipata¹⁹.

3. *L'intervento del legislatore.*

Una determinante svolta sulla configurazione dell'istituto è stata introdotta dalle modifiche apportate all'art. 88 del T.U.I.R. ad opera del D.Lgs. n. 147/2015 che, con l'inserimento del nuovo comma 4-bis, che ha permesso di superare anche lo storico limite del rischio del salto d'imposta alla base delle pronunce della Corte di Cassazione²⁰.

L'introduzione del comma 4-bis all'art. 88 del TUIR da parte del

¹⁹ Con l'ordinanza n. 1335/2016 i Giudici di legittimità hanno così motivato tale conclusione "La rinuncia al credito da parte del socio costituisce, quindi, una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società e può comportare anche l'aumento del valore delle sue quote sociali. In tale contesto, allora, appare corretto ritenere che la rinuncia del credito da parte di un socio sia espressione della volontà di patrimonializzare la società e che, pertanto, non possa essere equiparata alla remissione di un debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale. In altri termini, la rinuncia presuppone il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque 'utilizzato', sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia. Conseguisce quindi che, in caso di compensi di lavoro autonomo spettanti al socio, la rinuncia operata dal socio medesimo presuppone logicamente la maturazione ed il conseguimento del credito vantato, con ineludibile soggezione al regime fiscale conseguente, in capo al socio creditore. Altrimenti operando, si permetterebbe alla società di beneficiare di accantonamenti fiscalmente dedotti nel corso dei singoli periodi di imposta che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di incrementare il costo della partecipazione e perciò di generare reddito, che finirebbe per rimanere esente da imposizione"

²⁰ La riforma introdotta dall'art. 13, comma 1, lettera a, del D.lgs. 147/2015 c.d. "Decreto internazionalizzazione" che ha sostituito il comma 4 dell'art. 88 del Tuir introducendo i commi 4-bis e 4-ter e novellato l'art. 9, comma 6 e l'art. 101, comma 7. ha sostanzialmente mutato la disciplina previgente andando a qualificare espressamente come sopravvenienza attiva la rinuncia ai crediti da parte dei soci (soltanto per la parte eccedente il relativo valore fiscale).

Il trattamento delle rinunce dei soci ai crediti vantati nei confronti della società è così passato da un regime di non tassabilità a uno di imponibilità parziale. In particolare, l'art. 4-bis riformato ed oggi vigente, prevede che "la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale".

c.d. decreto internazionalizzazione sembrava d'auspicio quale fattore in grado di dimostrare l'infondatezza della tesi dell'incasso giuridico²¹.

Del resto, come già è stato chiarito, tale disposizione ha istituito un regime di parziale rilevanza fiscale dell'operazione di rinuncia di crediti da parte dei soci. In questo senso, la tassazione viene ricondotta alla società finanziata a titolo di sopravvenienza attiva con l'effetto, meramente indiretto, di salvaguardare la figura del socio rinunciante non esercente attività d'impresa che dovrebbe essere tassato solo in caso di materiale percezione delle somme.

Nondimeno, la tesi dell'incasso giuridico potrebbe divenire, in alcune situazioni, fattore propulsivo di distorsioni sul piano impositivo, quantomeno a decorrere dal periodo d'imposta 2016. In effetti, in forza dell'art. 88, comma 4-bis, del TUIR, può accadere che dall'atto di rinuncia al credito da parte del socio possa originarsi l'emersione di una sopravvenienza attiva tassabile in capo alla società con il determinarsi di un'evidente doppia imposizione²².

4. Conclusioni.

Nel tentativo di tirare le fila delle diverse e contrastanti posizioni appena delineate, va innanzitutto osservato come il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di trattamento fiscale delle rinunce ai crediti da parte dei soci, in applicazione della tesi dell'"incasso giuridico", non risulta applicabile tout court.

Infatti, se su un piano generale la soluzione sposata dalla Suprema Corte appare condivisibile, in considerazione dei principi contabili e del fatto che nella maggior parte dei casi esaminati dalla Cassazione la natura della transazione appare effettivamente il

²¹ cfr. FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *La tesi dell'incasso giuridico dei crediti rinunciati dai soci. Osservazioni critiche*, Roma, 30 giugno 2016, pag. 9.

²² (sul punto, ANTONINIM. -MARIELLA, *Rinuncia al credito e beneficiario effettivo di interessi*, in *Corr. Trib.*, 2017, pagg. 2737 e ss; MIELE-BUSATTA, *Rinunce dei soci ai crediti e incasso giuridico*, in *Bil. e Redd. Impr.*, 2017, pagg. 27 e ss).

rafforzamento patrimoniale della società, va però rilevato come tale decisivo elemento sia del tutto insussistente nelle ricorrenti fattispecie in cui non si registra alcun incremento patrimoniale della partecipazione sociale ma la semplice sostituzione di un creditore all'altro per effetto della cessione del credito.

Sotto altro profilo, va poi evidenziato come il sistema impositivo delle categorie di reddito cui sono correlati i crediti oggetto di rinuncia (redditi di capitale) è incentrato sul principio di tassazione all'atto della percezione per cassa, segno evidente che il legislatore ha voluto specificamente agganciare la tassazione al momento in cui il soggetto titolare abbia la piena disponibilità in senso fisico-materiale del reddito, circostanza, questa, che se è discutibile nei casi di rinuncia ai crediti da parte dei soci, in quanto espressiva della loro volontà di patrimonializzare la società, obiettivamente non è sostenibile nel caso di specie laddove neppure è stata esercitata alcuna rinuncia a seguito della preventiva cessione di tali crediti a terzi.

E ancora non può essere trascurato come la tesi dell'incasso giuridico sia stata chiaramente introdotta per finalità antielusive, onde bloccare arbitraggi fiscali e "salti d'imposta", ma a ben vedere la mancanza di un'effettiva imposizione conseguente alla "rinuncia" de qua si configura esclusivamente quale frutto del "coordinamento" tra i sistemi di tassazione in base ai principi "di cassa" e "di competenza".

D'altro canto, quando l'Ufficio ritiene la qualificazione dell'atto di rinuncia e in generale l'insieme di operazioni poste in essere fiscalmente elusivi e privi di una reale causa economica può contestarne la validità facendo ricorso all'art. 10-bis della Legge 212/2000, che probabilmente rappresenta -come noto- tra le clausole generali nel diritto tributario il più efficace strumento di contrasto nelle ipotesi di abuso del diritto e/o elusione fiscale, fornendo la prova anche solo indiziaria, o almeno l'affermazione in sede di motivazione dell'accertamento, che l'operazione fosse priva di sostanza economica e di valide ragioni extrafiscali non marginali.

A rendere ulteriormente più difficoltosa la non agevole armonizzazione del delicato contesto va rilevato, inoltre, come il teorema dell'incasso giuridico sopravviva di fatto al nuovo articolo 88, comma 4-bis, del Tuir rischiando di procurare ancora significative incertezze nella platea dei contribuenti.

Infanti, nonostante l'introduzione di una disposizione specifica

volta ad evitare salti di imposta nelle rinunce ai crediti da parte dei soci, l'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 124/E/2017, ha ribadito-come ricordato- che, se il credito deriva da un reddito tassato per cassa, la società va indenne da imposizione mentre il socio-amministratore deve subire la ritenuta e versare imposte su un importo in realtà mai percepito.

Senza entrare nel merito della correttezza del principio dell'incasso giuridico, che è da più parti censurato con solide argomentazioni, ma che resta solidamente sostenuto da diverse sentenze della Corte di cassazione, l'elemento saliente del ragionamento è la coincidenza tra il valore fiscale ed il valore nominale del credito rinunciato dal socio, che porta a non ritenere tassabile la sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata.

Coincidenza, sostenuta dall'agenzia delle Entrate nella citata risoluzione, su cui sorge più di un dubbio. Se, infatti, il credito nasce a seguito un provento maturato, ma non ancora tassato (il trattamento di fine mandato del socio-amministratore, ma lo stesso principio varrebbe per il socio-professionista che ha emesso fattura senza incassarla) si dovrebbe sostenere, al contrario, che, al momento della rinuncia, il «valore fiscale» del credito è pari a zero.

Se così è, però, la rinuncia al credito dovrebbe far sorgere, non già una tassazione sul socio a seguito del presunto incasso giuridico, ma una sopravvenienza attiva sulla debitrice. Esattamente come avviene nel caso, del tutto simile, in cui il socio-impresa ha un valore del credito commerciale pari a zero (o comunque inferiore al nominale), avendolo svalutato.

Se infatti il valore del credito è pari a zero, la rinuncia non genera alcun incremento del costo della partecipazione a mente dell'articolo 94, comma 6, Tuir e, in assenza di tale contropartita, l'incasso giuridico non dovrebbe operare più che mai alla luce dell'attuale formulazione del comma 4-bis dell'art. 88 del T.U.I.R., posto che la rinuncia dei soci ai crediti è ora considerata sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale e che il valore fiscale di un credito corrispondente a un reddito tassato "per cassa" è pari a zero.

Infatti, l'introduzione di una puntuale simmetria tra il valore fiscale del credito oggetto di rinuncia in capo al socio creditore e il trattamento fiscale della relativa sopravvenienza attiva in capo alla società debitrice partecipata fa venire meno la ragione fondante della tesi dell'incasso giuridico (vale a dire quella di evitare salti d'imposta), in quanto sulla base della normativa ora vigente

la rinuncia del socio a un credito il cui valore fiscale è pari a zero comporta la piena tassazione della riduzione del corrispondente debito in capo alla società debitrice.

In conclusione, la soluzione di tassare la sopravvenienza attiva per il venir meno del Tfm (o di un credito di un socio professionista), considerando il valore del credito pari a zero, oltre che più coerente, in termini sistematici, con la nuova norma sulle rinunce, eviterebbe le tante complicazioni e anomalie prodotte dal teorema dell'incasso giuridico anche ricorrendo, se necessario, ad una specifica ed auspicabile modifica legislativa.

ILENIA SALA

LE DIVERSE TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO

Sommario: 1. Le finalità e l'evoluzione dei metodi di accertamento; 2. Il metodo analitico contabile; 3. il metodo analitico induttivo; 3.1. l'accertamento analitico extracontabile; 4. Il metodo induttivo puro o extracontabile; 4.1. Considerazioni sull'accertamento induttivo art.39 comma 1 lettera D) del DPR n. 600/1973: study case; 4.2. L'accertamento analitico induttivo e la correttezza contabile sostanziale; 4.3. Gli accertamenti per indici esteriori; 5. I nuovi metodi standardizzati: gli studi di settore e ISA; 5.1 - Legittimità e natura del metodo di accertamento standardizzato; 6. La discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nella scelta del metodo di accertamento; Conclusioni

1. *Le finalità e l'evoluzione dei metodi di accertamento*

Una consolidata tradizione dottrinale¹ ha elaborato, nel nostro ordinamento, la cd. teoria dei diversi metodi di accertamento. L'esigenza di differenziare le modalità dell'accertamento del reddito, soprattutto in base ai differenti soggetti che subivano l'accertamento medesimo, nasceva da circostanze tanto evidenti quanto inevitabili: occorre, infatti, adeguarsi al progresso economico che aveva posto, sulla scena del mercato nazionale ed

¹Per ricostruire, storicamente, l'accertamento tributario si vedano: A. FANTOZZI, *I presupposti dell'accertamento sintetico ed induttivo*, in *Riv. Not.*, 1977, I, 892 ss; Id., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1984, 218; S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, 226 ss. Per nozioni e principi di diritto tributario, non solo con riferimento alla fase dell'accertamento, si consultino M. BEGHIN, *Diritto Tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova 2012; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013

internazionale, diverse tipologie di soggetti fiscalmente accertabili. Nuove e numerose società di capitali si affacciavano sui mercati, ed è chiaro che, per queste ultime, non potevano essere impiegate le generiche valutazioni utilizzabili per la redditività media² Ora, tenendo presente che porre in essere l'attività di accertamento altro non sarebbe, almeno secondo una certa dottrina³, che un *giudizio sul fatto*⁴ è possibile operare una classificazione dei "tipi" di accertamento. Ebbene, le relative distinzioni possono essere tracciate secondo criteri diversi, ovvero: a) il risultato avuto di mira; b) gli strumenti utilizzati; c) la dimensione accertata; d) il rilievo dato alla volontà del soggetto passivo.

Sul primo dei criteri appena illustrati, ovvero sul risultato, si fonda la distinzione tra accertamento analitico-contabile ed accertamento analitico-induttivo. Il metodo analitico-contabile, disciplinato nel comma 1 dell'art. 39, d.p.r. n. 600 del 1973, mira a ricostruire l'imponibile con riferimento alle scritture contabili. Il metodo analitico-induttivo, che sarà in prosieguo meglio esaminato, mira invece all'individuazione diretta del reddito complessivo, indipendentemente alla tenuta della contabilità.

Se, invece, si ha riguardo agli strumenti utilizzati per determinare la ricchezza sfuggita all'imposizione, si possono distinguere gli accertamenti presuntivi, che raggiungono la prova dell'esistenza di una capacità contributiva basandosi su illazioni gravi, precise e concordanti, da quelli non presuntivi. Sempre nell'ambito degli strumenti utilizzati, si muove la distinzione tra accertamento contabile ed accertamento extra-contabile. Già la riforma del 1973 aveva assunto a caposaldo, per l'accertamento dei redditi di imprese e di professionisti, la regola della rilevanza della contabilità.

² A. FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, Torino, 2003, 428 ss.

³ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 153 ss.

⁴ L'Ufficio, sulla base dei dati raccolti, è chiamato a verificare un'ipotesi storica, ovvero se e quanta ricchezza sia stata prodotta dal contribuente. Ove il risultato raggiunto sia maggiore del dato dichiarato, dovrà essere emesso un provvedimento amministrativo (l'avviso di accertamento), che contiene l'indicazione della pretesa, suscettibile, in caso di omessa ottemperanza, di esecuzione coattiva. Invero, il giudizio è una operazione ricorrente in ogni attività giuridica pratica, che si realizza tramite due ulteriori e distinte operazioni: l'accertamento della fattispecie e l'individuazione della norma. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, op. ult. cit., p. 154.

Ciò aveva comportato la scelta di stabilire che, per le categorie di contribuenti appena menzionate, l'accertamento d'ufficio e la rettifica⁵ dovessero prendere le mosse dal dato contabile, e dalla confutazione analitica delle relative risultanze. L'art. 39, comma 1, del già menzionato d.p.r. n. 600/1973 ha previsto, infatti, le forme dell'accertamento contabile, cioè fondate sulla contabilità e sulla correzione analitica di essa in caso di prove, dirette o presuntive, di omessa o infedele annotazione, nelle stesse, di voci rilevanti per la determinazione del reddito.

La distinzione appena riferita, come noto, si può combinare con quella fondata sull'uso, o meno, di presunzioni e, quindi, possono aversi accertamenti contabili induttivi⁶ ed accertamenti contabili non induttivi.

Ancora, si deve riferire che già nel 1973 il Legislatore aveva contemplato l'evenienza che non fosse possibile assumere la contabilità quale presupposto fondante l'accertamento. La contabilità, infatti, potrebbe essere irregolare, inattendibile, o addirittura essa potrebbe mancare del tutto. Per tale ragione, il comma 2 del già menzionato art. 39 consente di prescindere dalla contabilità e dalla confutazione di quest'ultima, quando dall'ispezione risulti che il contribuente: a) non abbia tenuto la contabilità; b) la abbia sottratta all'ispezione; c) abbia predisposto una contabilità che presenti irregolarità tali da determinarne l'inattendibilità. In tali ipotesi, si è dinanzi al cd. accertamento extra-contabile, in ragione del quale è possibile, per il Fisco, utilizzare i dati e le notizie comunque raccolti, con facoltà di prescindere, parzialmente o in tutto, dalle risultanze del bilancio o dalle scritture contabili in quanto esistenti. Optando per tale modalità di accertamento, ovviamente in

⁵ La rettifica si traduce nell'individuazione di specifiche fonti di produzione del reddito e nella quantificazione del reddito attribuibile a ciascuna fonte, mentre la determinazione del reddito complessivo ne è la conseguenza matematica. Per esempio, l'Agenzia delle Entrate può rettificare la dichiarazione di un medico incrementando a) il reddito fondiario dichiarato, perché ha "scoperto" che egli è proprietario di un immobile ulteriore rispetto all'abitazione principale e/o b) il reddito di lavoro autonomo, perché i compensi dichiarati sono inferiori rispetto a quelli effettivamente percepiti nell'esercizio della professione. Il reddito complessivo accertato è pari alla somma tra i redditi già dichiarati dal contribuente e quelli ricostruiti dall'ufficio con riferimento alle categorie dei redditi fondiari e di lavoro autonomo.

⁶ Concordano con questa definizione A.M. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006, p. 132 ss; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 435; tuttavia, l'accertamento analitico induttivo è definito anche "misto".

presenza dei presupposti illustrati, il Fisco può finanche avvalersi di presunzioni, purché fornite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Ancora, avendo riguardo alla dimensione dell'accertamento, è possibile distinguere tra accertamento ordinario (anche noto come accertamento globale), accertamento integrativo e accertamento parziale⁷. Occorre precisare che in origine l'accertamento era concepito solo in quanto globale, cioè come accertamento avente ad oggetto l'intera posizione fiscale del contribuente. Tale considerazione non deve stupire, anzi: invero, l'esclusività della modalità globale dell'accertamento rispondeva sia ad interessi del contribuente (il quale subiva sì le iniziative degli Uffici, ma in maniera concentrata) sia al buon andamento della Pubblica Amministrazione: la concentrazione, infatti, si rivelava sovente sinonimo di maggiore efficienza e di contenimento dei costi.

Con l'evoluzione del sistema tributario, invece, e con il mutamento graduale delle concrete modalità di svolgimento dell'indagine, si è finito con l'aver a disposizione, sempre più spesso, dati non completi; conseguentemente, gli Uffici hanno sovente posto in essere accertamenti cd. parziali. D'altra parte, è anche accaduto che ulteriori elementi potessero sopravvenire alla fine dell'indagine tributaria, all'esito, in verità, di un accertamento che si immaginava globale. In questa seconda ipotesi consiste l'accertamento cd. integrativo, così definito proprio perché effettuato in seguito all'emergere di materia imponente inizialmente sfuggita all'Amministrazione finanziaria.

L'accertamento è materia estremamente complessa che coinvolge la generalità delle imposte, ed in particolare il settore delle imposte dirette, dell'IVA e delle altre imposte indirette, oltre a tutti i tributi di competenza delle autonomie locali. Ovviamente l'accertamento rappresenta l'ordinaria attività propria dei soggetti atti ad effettuare i controlli fiscali. Dal punto di vista normativo, ciò che regola il procedimento di accertamento in generale, che tra l'altro risente della mancanza di un globale coordinamento si basa, come abbiamo visto, sul D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, recante "disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" e sul D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972, recante "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto". Sicuramente anche in materia di accertamento delle Imposte, siano esse

⁷ F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2020

indirette o dirette, si risente di una lacuna normativa che il legislatore, nonostante le numerose promesse, non è ancora riuscito a colmare: dotare il Paese di un codice tributario che non sia una semplice raccolta di Leggi diverse, ma che sia un documento organico.

Il sistema d'imposizione italiana si basa sul principio di autoliquidazione⁸ per la maggior parte dei tributi, tramite la dichiarazione tributaria; di conseguenza, l'intervento dell'amministrazione finanziaria avviene solo in caso di omessa dichiarazione o per rettificare quelle affette da irregolarità. Ciò al fine di assicurare che tutti i contribuenti dello Stato italiano partecipino a contribuire alla spesa pubblica, in maniera proporzionale alla loro capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Il rapporto tra accertamento e capacità contributiva poggia su basi solide e difficilmente discutibili, in quanto si presuppone che la capacità contributiva sia la base dell'accertamento. Esso, infatti, non può che mirare a cogliere l'effettivo verificarsi del presupposto imponibile, le sue dimensioni quantitative e i suoi aspetti qualitativi. La linearità di questo concetto però, ad oggi, è messo in crisi dalla motivazione che il concetto di capacità contributiva è considerato non solo sotto il profilo "garanzia", vale a dire che ciascun contribuente non deve essere chiamato ad una prestazione patrimoniale che ecceda la sua attitudine alla contribuzione, ma anche sotto il profilo dell'effettività dell'obbligo di contribuzione⁹.

L'attività di accertamento si sviluppa in precisi controlli da parte dell'amministrazione e, più precisamente, l'accertamento scaturisce a seguito di un controllo da parte dell'Ufficio o della Guardia di Finanza. Pertanto, l'accertamento si differenzia dal controllo¹⁰, poiché quest'ultimo è un insieme di attività con la

⁸ Con autoliquidazione s'intende il versamento diretto delle imposte sui redditi e dell'IVA sulla base della dichiarazione. Nella dichiarazione il contribuente oltre ad indicare gli elementi che formano la base imponibile deve presentare il calcolo dell'imposta dovuta. Fino alla riforma del 1973, il sistema tributario non conosceva i versamenti diretti del contribuente e l'autoliquidazione. Attualmente il calcolo e il pagamento delle imposte sono affidati al contribuente; mentre rimangono all'amministrazione funzioni di coordinamento, recupero d'imposta evasa e irrogazioni delle sanzioni

⁹M. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2012, cit., 1107

¹⁰ A tal proposito troviamo due distinti tipi di controllo: formale e sostanziale. Con il primo l'amministrazione individua errori di calcolo, errori materiali, più o meno eclatanti, oppure violazioni nei versamenti. Tutte situazioni riconoscibili

finalità di verificare il rispetto della normativa, anche con l'utilizzo di presunzioni.

Per maggiore chiarezza è necessario rammentare che cosa si intende quando si parla di presunzioni.

In generale, con il concetto di presunzione, si fa riferimento ad ogni argomento, congettura, illazione, attraverso cui, essendo già stata provata un'altra circostanza, cosiddetto fatto base, si giunge a considerare provata un'altra circostanza non sostenuta da prova diretta. Le presunzioni sono definite "legali" quando è la stessa legge che, in generale, attribuisce ad un fatto valore di prova in ordine ad un altro fatto che viene quindi presunto. Nel caso di specie si è parlato di presunzioni "semplici": queste ultime sono così definite quando non sono prestabilite dalla legge, ma sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice; costui non deve ritenere provato un fatto di cui manchino prove dirette, se non in presenza di indizi gravi, precisi e concordanti (art. 2729 C.C.)¹¹.

2. Il metodo analitico-contabile

L'accertamento analitico, per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, è quel procedimento che ridetermina il reddito imponibile dei contribuenti rettificando le singole categorie di reddito.

La norma di riferimento per l'accertamento per i redditi dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, cioè l'art. 39 del DPR n. 600/1973, non dà alcuna particolare definizione delle metodologie di accertamento che in essa vengono previste. Come già esaminato inizialmente in vari momenti del percorso di accertamento e di contenzioso, quindi, sono stati coniatati termini quali accertamento analitico, analitico-contabile, induttivo, induttivo-extracontabile, analitico-induttivo, per individuare le varie modalità di accertamento ingenerando non poche incertezze interpretative. La giustificazione del ricorso a tali convenzioni terminologiche trova la sua ragione proprio nell'assenza di precise definizioni legali, circostanza che ha imposto agli studiosi di diritto

con un'analisi della dichiarazione e dei dati in possesso dell'Anagrafe tributaria. Il secondo tipo di controllo, sostanziale, si realizza attribuendo al Fisco poteri d'indagini, poiché in questo caso serve un più preciso esame su quello che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare, ma non l'ha fatto.

¹¹ A. Torrente, P. Schlesinger, *Manuale di Diritto Privato*, Milano 1994, pagg. 268-269.

tributario la necessità di un'intesa sui termini al solo fine di delimitare le varie ed articolate previsioni legali.

Al fine di una migliore comprensione dell'argomento in questione appare, quindi, utile soffermarci sulla disciplina prevista dall'art.39 del DPR 600/73 ed effettuare opportune precisazioni di carattere terminologico, poiché, molto spesso, proprio dall'utilizzo improprio di alcuni termini ricorrenti in questa materia sorge una confusione nella corretta individuazione del campo di intervento, delle norme e della loro interpretazione giurisprudenziale. Tale analisi consente, in via preliminare, di distinguere il metodo di accertamento analitico (c.d. contabile), previsto dal comma 1 della citata disposizione, dal metodo di accertamento induttivo (c.d. extracontabile) contemplato dal successivo comma 2. La principale e fondamentale differenza tra le predette terminologie, secondo consolidati orientamenti sia dottrinali che giurisprudenziali, è rappresentata dalla circostanza che la prima modalità accertatrice è utilizzabile nel presupposto di una contabilità formalmente regolare nel suo complesso (ancorché infedele od incompleta in qualche parte), mentre la seconda è applicabile esclusivamente in condizioni di una manifesta inattendibilità dell'impianto contabile del soggetto verificato tale da non poter conferire alcuna credibilità al reddito dichiarato.

Ciò premesso, quindi, è evidente che la procedura di accertamento analitico trova fondamento nell'esame completo o parziale delle scritture contabili e sulla circostanza che, da tale esame, non sia riscontrata l'infedeltà dichiarativa attraverso le risultanze delle stesse. Il legislatore, nel comma 1 dell'art.39, ha contraddistinto, con quattro lettere, altrettante sotto-distinzioni delle varie modalità di accertamento.

In particolare, nelle prime tre si procede a rettifica secondo il metodo analitico-contabile quando vi è:

- difformità tra i dati contenuti nella dichiarazione e quelli esposti nel bilancio (stato patrimoniale e conto economico). In tale ipotesi l'Ufficio provvede a ripristinarne la corrispondenza;
- inesatta applicazione delle disposizioni riguardanti la determinazione del reddito. In tale caso è necessario variare le singole componenti della dichiarazione in relazione a norme specifiche contenute nel DPR 917/86;

- mancata rilevazione nelle scritture contabili di tutti i fatti e le operazioni aziendali con conseguente alterazione dei risultati finali rilevate attraverso l'esame delle scritture contabili e/o con l'utilizzo di dati e notizie raccolti mediante l'esercizio dei poteri che la norma attribuisce all'ufficio - ovverosia questionari, inviti a comparire, richiesta di atti documenti o registri -, le dichiarazioni (dei redditi o dei sostituti d'imposta) presentate da altri soggetti, i verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti ed ogni altro atto e documento in possesso dell'Ufficio.

Per queste prime tre ipotesi, quindi, è indubbia la necessità di fondare un'eventuale rettifica esclusivamente su elementi analitici certi e diretti. Si richiama, ad esempio, l'ipotesi di costi dedotti in dichiarazione non riscontrati nel conto economico e, più in generale, la difformità degli elementi contenuti nel bilancio da quelli indicati dal contribuente nella dichiarazione.

Altra ipotesi, invece, è quella effettuabile laddove il contribuente non abbia correttamente applicato le disposizioni che disciplinano la determinazione del reddito d'impresa o di quello di lavoro autonomo. Tale possibilità riguarda non già infedeltà dichiarative di tipo materiale, ma quelle derivanti dalla interpretazione delle disposizioni da parte del contribuente, in modo non condiviso dall'Amministrazione finanziaria, come, ad esempio, la riqualificazione di una spesa pubblicitaria in spesa di rappresentanza.

Il legislatore ha introdotto, pur rimanendo nell'ambito dell'accertamento analitico, un'ulteriore procedura di ispezione che prevede, come vedremo, anche un metodo induttivo a sostegno di quello contabile, fermo restando l'obbligo per l'Amministrazione di dimostrare comunque la ragionevolezza della ricostruzione del reddito svolta. La ricerca di prove da porre a fondamento di questo tipo di rettifica del reddito potrà essere effettuata, quindi, oltre che dalle scritture contabili anche:

- dalle fatture e dagli altri atti e documenti relativi all'impresa o all'esercente arti e professioni (in sostanza la documentazione che è alla base delle registrazioni in contabilità);

- dai risultati delle verifiche e rilevazioni eseguite presso il luogo di esercizio dell'attività (ex art. 33 del DPR n. 600/1973);
- dai dati e dalle notizie raccolti attraverso tutti i poteri istruttori previsti dall'art. 32 del DPR n. 600/1973.

Il complesso dei poteri istruttori e di indagine qui definiti richiamano immediatamente l'ambito operativo di quella che, nella prassi, viene definita una "verifica fiscale". Tuttavia, la fondamentale differenza tra questa specifica ipotesi di accertamento e quelle formulate in precedenza, è costituita dall'ammissione di prove fondate anche su presunzioni semplici per vincere un'altra presunzione, ovverosia quella dell'implicita correttezza delle scritture contabili regolarmente tenute. In questo ambito rientra, altresì, la possibilità di fondare la rettifica sulla 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, ossia dagli studi di settore. L'ipotesi indicata nella lettera d) del citato art. 39, in un certo senso, rappresenta il punto di passaggio tra accertamento analitico, effettuato sulla scorta esclusivamente delle scritture contabili, ed accertamento induttivo, effettuato anche con l'utilizzo di mezzi presuntivi che prescindono dalle stesse. Da qui il termine composto di accertamento analitico-induttivo.

Questo tipo di accertamento può essere inquadrato in modo migliore con l'ausilio di significative pronunce giurisprudenziali emesse dai Giudici di legittimità:

- Cass. Civ., Sez. Trib., 22 maggio 2001, n. 6945: in ragione delle maggiori garanzie offerte dall'accertamento analitico, "... la regola generale deve essere quella di privilegiare sempre e comunque quest'ultimo". Il passaggio dall'accertamento analitico a quello induttivo è determinato dalla progressione della gravità delle violazioni contestate. La gerarchia dei metodi di accertamento è determinata dalla gerarchia di tali violazioni. Il rinvenimento di scritture extracontabili dà luogo ad una situazione di fatto riferibile alle ipotesi previste dall'art. 39 comma 1 lett. c) e d) del DPR 600/73, in quanto offra elementi per ritenere "*l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati in*

dichiarazione e nei relativi allegati". Sulla base di questo presupposto, l'Ufficio ha proceduto, correttamente, ad accertamento analitico, ritenendo quindi di non dover prescindere totalmente dalle risultanze di bilancio e dalle scritture contabili. Ma anche quando l'Ufficio può legittimamente procedere all'accertamento *"sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza"*, ai sensi dell'art. 39 comma 2 DPR 600/73, *"... non per questo è obbligato a disattendere la documentazione ufficiale, che, peraltro, costituisce il termine di raffronto rispetto alla ricostruzione del reddito effettuata aliunde"*. In presenza di presupposti che consentono l'accertamento induttivo (sulla base della maggiore gravità delle violazioni contestate), all'Ufficio non è altresì preclusa la possibilità di procedere ad accertamento analitico, rinunciando ad una sua facoltà. Al contrario, in presenza dei presupposti che legittimano soltanto l'accertamento analitico (*rectius: in assenza di presupposti che legittimano l'accertamento induttivo*), l'Ufficio non può procedere ad accertamento induttivo;

- Cass. Civ., Sez. Trib., 3 dicembre 2003 n. 18462: in tema di rettifica della dichiarazione del contribuente per redditi di impresa (ovvero per redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni risultanti da scritture contabili), occorre distinguere le irregolarità della contabilità, meno gravi, contemplate dall'art. 39, comma 1, del DPR 600/73, a fronte delle quali può essere utilizzato l'accertamento analitico, dalle ipotesi di maggiore gravità, previste dal comma 2 dell'art. 39 *"...che evidenziano un'inattendibilità globale delle scritture ed autorizzano l'amministrazione a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costruire prova presuntiva"*. In ambedue i casi l'accertamento deve essere motivato *"... sia con riferimento ai presupposti che consentono il ricorso al metodo analitico od a quello induttivo, sia alle ragioni che giustificano il calcolo in rettifica, tenendo però presente che la motivazione su detti presupposti può emergere implicitamente, specie nel caso di rettifica analitica, laddove la singola*

- ripresa può di per sé evidenziare l'inesattezza della contabilità che giustifica la rettifica stessa".*
- Cass. Civ., Sez. Trib., 30 settembre 2005, n. 19260: *"...in materia di imposte dirette, la regolarità formale delle scritture contabili non preclude l'accertamento induttivo del reddito se la contabilità può essere considerata complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza. L'Amministrazione può quindi rettificare la dichiarazione utilizzando le cd. percentuali di ricarico; tali indici rendono però del tutto inattendibile la dichiarazione del contribuente solo se la loro difformità rispetto a quelli indicati nella contabilità è tale da rendere questi ultimi abnormi ed irragionevoli rispetto alla media del settore in cui opera il soggetto sottoposto a verifica";*
 - Cass. Civ., Sez. Trib., 19 aprile 2006 n. 9141: *in tema di accertamento delle imposte sul reddito, "l'accertamento del maggior imponibile, ai sensi dell'art. 39 DPR 600/1973, risulta giustificato sulla base di presunzioni semplici, fondate su indizi gravi, precisi e concordanti, se sono svolte dettagliate indagini da parte dei verificatori relativamente ai documenti contabili dell'impresa e se il calcolo della percentuale di ricarico è eseguito su di un campione significativo di 93 articoli maggiormente commerciati".*
 - Cass. Civ., Sez. Trib., 31 gennaio 2017, n. 2473 secondo la quale *"In tema di accertamento del reddito d'impresa, è legittima la rettifica operata con metodo analitico ai sensi dell'articolo 39, comma 1, del Dpr 600/1973, anche in presenza di gravi irregolarità contabili, che avrebbero consentito il ricorso al metodo induttivo: la scelta tra un tipo o l'altro di accertamento (e anche la sua modifica di prospettazione in corso di giudizio) non è, invero, significativa ove non mutino i presupposti di fatto su cui poggiano le due valutazioni".*
 - Cass. Civ., Sez. Trib., 3 febbraio 2017, n. 2873 così ha deciso: *"Il potere dell'Amministrazione finanziaria, se esercitato nell'ambito delle previsioni di legge, di scegliere discrezionalmente il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto, è insindacabile, di talché il contribuente, in assenza di pregiudizio sostanziale, non ha titolo a dolersi della scelta operata. In presenza di pregiudizio, invece, il giudice ha il potere di annullamento dell'atto impositivo, ciò non configurando travalicamento della giurisdizione nell'ambito di poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione, in quanto espressione del legittimo sindacato del giudice tributario che ben può tener conto, ai fini della*

decisione, della metodologia adottata per la raccolta degli elementi utilizzati per la rettifica quando le emerse risultanze appaiano incongrue rispetto alla situazione concreta”.

- Cass Civ., Sez. Trib., 22 luglio 2020, n. 15589, *“L’accertamento induttivo, svolto attraverso la determinazione della percentuale di ricarico sulla merce venduta, è legittimo solo se avviene adottando un criterio che sia coerente con la natura dei beni presi in esame, sia applicato ad un campione significativo di beni e sia fondato su una media scelta in base alla composizione del campione di beni, indipendentemente dal fatto che la contabilità dell’imprenditore risulti formalmente regolare”.*

Sulla base di tutto ciò che si è sopra argomentato, l’accertamento analitico sembra rappresentare, anzi di fatto rappresenta, la tipologia standard di accertamento che gli Uffici dovrebbero seguire per la rettifica dei redditi dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili: tuttavia non è sempre possibile seguire questa via¹².

3. Il metodo analitico-induttivo

Per completare l’analisi del primo comma dell’art. 39 D.P.R. 600/73, dobbiamo analizzare la lettera d). Nello specifico è riportato che: *“Se l’incompletezza, la falsità o l’inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall’ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all’articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all’impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall’Ufficio nei modi previsti dall’articolo 32. L’esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.”*

In sostanza si tratta del metodo analitico-induttivo e cioè con inserzioni di alcuni componenti presuntivi, che servono per una ricostruzione induttiva di elementi passivi e attivi del reddito d’impresa. In tali casi, pertanto, è consentito all’Ufficio dubitare

¹² G.TINELLI, *Riflessioni sulla prova per presunzioni nell’accertamento del reddito d’impresa*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin. 1986, cit., 488.

della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente medesimo. Il metodo analitico-induttivo è quindi caratterizzato dal fatto che: non si prescinde completamente dalla contabilità; sono individuate singole attività non dichiarate o i singoli costi fittizi e che la prova dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate è fornita dall'Ufficio, ricorrendo a presunzioni con i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

È da rilevare che sia la lett. c) che la lett. d) del presente articolo parlano di falsità, inesattezza e incompletezza dei dati dichiarati. La differenza sta nel fatto che la lett. c) stabilisce che queste irregolarità derivino in *"modo certo e diretto"* da questionari, verbali e altri documenti, mentre nella lett. d) non viene fatta questa precisazione. Cioè in sede di accessi, ispezioni e verifiche la legge non richiede espressamente la sussistenza di tale requisito per legittimare la verifica. Questo è dovuto alla diversa tipologia di strumenti elencati nelle rispettive lettere dell'articolo. Nella lettera c) l'Ufficio si avvale di elementi ricavati da una serie di fonti con la caratteristica comune di essere la conseguenza di un'attività di acquisizione, più che di vera e propria ricerca. Viceversa, quando i dati sono raccolti dagli Uffici in sede d'ispezioni o verifiche hanno un collegamento diretto tra dato acquisito e la specifica riferibilità all'impresa. I dati raccolti con le ispezioni e le verifiche sono direttamente riconducibili alla situazione reddituale oggetto del controllo e, quindi, non è necessaria accertare la sussistenza di un collegamento effettivo e diretto dei predetti elementi con la situazione reddituale in oggetto. In altri termini, sarebbe stata una ripetizione superflua stabilire che l'infedeltà della dichiarazione deve risultare in modo certo e diretto dai dati raccolti dalle attività d'indagine¹³.

La presenza di scritture contabili formalmente corrette non preclude la possibilità all'Amministrazione di procedere con un accertamento analitico-induttivo. Gli organi verificatori controllano la correttezza delle annotazioni contabili, nonché la presenza dei requisiti previsti per legge. Da tali riscontri possono emergere degli elementi utili alla rettifica del reddito d'impresa che non riguardano per forza violazioni contabili, ma anche situazioni in cui il

¹³ F. MENTI, *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, cit., 355.

contribuente non abbia rispettato la corretta determinazione del reddito secondo il TUIR. La rettifica si basa sul riscontro diretto di violazioni di carattere contabile, che però non sono così gravi, numerose e ripetute da rendere l'intero sistema contabile inattendibile. In quest'ambito, esempi sono le omesse annotazioni di elementi che invece risultano dalla documentazione acquisita dagli Uffici, oppure una annotazione di un elemento negativo di reddito non supportato da idonea documentazione.

Attraverso il primo comma dell'art. 39 D.P.R. n. 600/73 si consente all'Ufficio dell'Amministrazione di rettificare il reddito dichiarato, qualora i componenti siano inesatti o irregolari, sulla base di documenti (lett. c)) oppure sulla base di presunzioni (lett. d)).

Specificare che le attività sono quelle non dichiarate e che le passività sono quelle dichiarate ma inesistenti sono sinonimi d'indicazioni nella dichiarazione di elementi inesatti, falsi e incompleti¹⁴.

L'Ufficio deve prima di tutto dimostrare l'esistenza di queste attività non dichiarate e l'inesistenza delle passività dichiarate, per poi procedere alla relativa quantificazione. La lettera d) della disposizione però fa riferimento alla gravità, precisione e concordanza delle presunzioni semplici. Questo è giustificato dal fatto che alla contabilità viene assegnata la funzione di "*capacità di resistenza*". Pertanto, è coerente richiedere un particolare rigore per dimostrare l'inattendibilità della stessa.

L'obiettivo che si vuole dare alla norma è di consentire all'Amministrazione di provare l'infedeltà degli elementi dichiarati nonostante sia presente una contabilità formalmente e apparentemente regolare, ciò in quanto, per la legge, una ricostruzione per presunzioni semplici qualificate risulta più convincente della dimostrazione contabile.

La formale regolarità delle scritture contabili può essere superata attraverso presunzioni legittimate dal legislatore con il vincolo della loro "*qualificazione*"; deve cioè trattarsi di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c., laddove l'utilizzo delle stesse consenta di dedurre l'esistenza di un fatto principale ignorato mediante la valutazione di più elementi derivanti dalla conoscenza di fatti secondari.

¹⁴ IDEM, *ivi*, 380.

Occorre, però, precisare che la normativa con i termini “attività” e “passività” è abbastanza vaga. Non si fa nessun riferimento in merito all’oggetto della rettifica: si indica qual è il fatto ignoto da provare, ma non si specifica quali possono essere i fatti noti su cui si basa il ragionamento induttivo. Pertanto, l’Ufficio può rettificare ricavi concernenti singole operazioni oppure relativi a gruppi di operazioni. Non ha vincoli in questo senso.

Tuttavia, possiamo terminare affermando che, da una parte l’Amministrazione non può basare le sue argomentazioni su qualsiasi grado di attendibilità e dall’altro si vuole assicurare un controllo a posteriori da parte del giudice sulla sussistenza dei requisiti di legge e sull’attendibilità della ricostruzione presuntiva effettuata dall’Ufficio. Da ciò deriva che l’accertamento in questione è sempre un accertamento contabile e i fatti noti da cui si partirà per il ragionamento presuntivo saranno gli elementi desunti dalla contabilità e dai documenti ottenuti in sede d’indagini¹⁵.

3.1 Accertamento induttivo o extracontabile

Ai fini delle imposte sui redditi, l’art. 39 comma 2 del DPR 600/1973 prevede che l’Ufficio possa determinare il reddito di impresa sulla base di dati o notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto od in parte dalle risultanze di bilancio e dalle scritture contabili, in quanto esistenti, e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, se ricorrono una o più delle seguenti condizioni:

- omessa indicazione del reddito in dichiarazione;
- omessa tenuta o sottrazione all’ispezione di una o più delle scritture contabili obbligatorie, ovvero indisponibilità delle scritture stesse per cause di forza maggiore, risultanti dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell’art. 33 del D.P.R. 600/1973;
- accertamento in sede di ispezione di omissioni, false o inesatte indicazioni, ovvero di irregolarità formali gravi, numerose e ripetute, tali da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie della contabilità sistematica;

¹⁵ C. PINO, *Le scritture contabili e il controllo del reddito d’impresa*, cit., 195 e ss.

- mancato seguito agli inviti disposti dagli Uffici ai sensi dell'art. 32 comma 1, nn. 3 e 4 del D.P.R. 600/1973 o dell'art. 51 comma 2 nn. 3 e 4 del D.P.R. 633/1972.40

La stessa possibilità è prevista, in tema di IVA dall'art. 41 commi 1 e 2 del D.P.R. 600/73, in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla.

L'accertamento induttivo o extracontabile è disciplinato dall'articolo 39, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, il quale consente la determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo sulla base di dati o notizie raccolti dall'Amministrazione finanziaria o venuti a sua conoscenza, nonché sulla base di presunzioni semplicissime, ovvero anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Dunque, tale tipologia di accertamento, che consente di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze contabili, *«rappresenta un sistema eccezionale, che si pone evidentemente all'estremo opposto di quello analitico-contabile ed applicabile solo in presenza degli specifici presupposti indicati»* dal comma 2 del citato articolo 39, così come sottolineato dalla stessa Guardia di Finanza nella nota circolare n. 1/2018.

D'altronde, è costante in giurisprudenza l'affermazione del principio di diritto secondo cui *«nel caso in cui l'accertamento sia condotto con metodo induttivo a termini dell'art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973, l'amministrazione ha facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e può fondare l'accertamento su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, con inversione dell'onere della prova in capo a parte contribuente, di provare che il reddito accertato non è stato conseguito¹⁶»*.

Rimanendo in tema di vizi concernenti la contabilità in generale, è d'uopo sottolineare come anche la mancata redazione dell'inventario sia sufficiente a far scattare l'accertamento induttivo a carico dell'impresa.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha evidenziato infatti che la mancata redazione dell'inventario, a maggior ragione nell'ipotesi in cui si abbiano gravi discordanze nelle consistenze delle rimanenze finali e di quelle iniziali, è di per sé sola sufficiente a giustificare il ricorso all'accertamento col metodo induttivo, per la

¹⁶cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 20793 del 30 settembre 2020.

particolare importanza di tale documento nella fedele ricostruzione dei flussi economici dell'impresa¹⁷.

Quanto alla documentazione extracontabile idonea a rivelare l'inattendibilità delle scritture contabili, occorre rimarcare che è stato ritenuto legittimo anche l'accertamento induttivo basato sui dati rinvenuti nel computer di una dipendente, atteso che tale scoperta inverte l'onere della prova in capo al contribuente, consentendo all'Amministrazione finanziaria di prescindere dal bilancio e dalle scritture contabili, nonché di utilizzare presunzioni semplicissime.¹⁸

In tale contesto, si è altresì affermato come l'accertamento induttivo possa fondarsi anche sull'eventuale non corrispondenza tra il numero degli scontrini fiscali emessi e i pagamenti ricevuti tramite Pos e carte di credito, quando il contribuente non abbia prodotto gli scontrini mancanti, né abbia validamente giustificato la loro mancanza.

Nella specie, il dato oggettivo di pagamenti tramite Pos e carte di credito in numero superiore agli scontrini emessi va inquadrato e valutato come fatto noto determinante per il sorgere della presunzione di maggiori ricavi, con conseguente onere in capo al contribuente di provare, con idonea documentazione, l'assenza di qualsiasi discordanza e di giustificare con documenti fiscali tutti gli incassi rilevati dall'Ufficio.¹⁹

Da ultimo, si rileva che l'omessa annotazione dei ricavi, oltre a legittimare una ricostruzione induttiva della capacità reddituale del contribuente, determina conseguenze anche in sede penale.

Infatti, sovente la Corte di Cassazione ha affermato che il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento circa la responsabilità dell'imputato per omessa annotazione di ricavi, sia sull'informativa della GdF che abbia fatto riferimento a percentuali di ricarico attraverso dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente²⁰.

4. Il metodo induttivo puro o extracontabile

¹⁷cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 19658 del 21 settembre 2020.

¹⁸cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 20793 del 30 settembre 2020.

¹⁹cfr. Cassazione, ordinanza n. 15586 del 22 luglio 2020.

²⁰cfr. Cassazione, sentenza n. 26084 del 16 settembre 2020.

Il secondo comma dell'art. 39 D.P.R. 600/73 prevede un accertamento induttivo o extracontabile che prescinde, in tutto o in parte, dalle scritture contabili e che pone alla base, della determinazione del reddito del contribuente, dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dagli Uffici, nonché presunzioni non necessariamente gravi, precise e concordanti. Pertanto, nel caso in cui la contabilità sia inattendibile o inesistente, l'Amministrazione procede all'accertamento in conformità a elementi e notizie a sua conoscenza, avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti. Tali presunzioni devono per lo meno avere il requisito della ragionevolezza: il fatto presunto deve identificarsi come conseguenza logica e univoca del fatto noto.

La possibilità di utilizzare presunzioni prive di gravità, precisione e concordanza dimostra l'attenuazione della prova necessaria per la formazione del convincimento amministrativo e giudiziale sul fatto controverso e quindi la diversa prospettiva probatoria richiesta ai fini della determinazione del reddito d'impresa. La ricostruzione del reddito assume la caratteristica di stima, perché la prova del fatto è ancorata, più che al principio di capacità contributiva, alla rappresentazione del reddito mediante un esame comparativo della redditività dell'impresa in condizioni di normalità di mercato.

Prima di procedere alla determinazione del reddito induttivamente, l'Ufficio deve dimostrare che la contabilità del contribuente è inattendibile. Per adottare il metodo extracontabile, l'Amministrazione deve fare un duplice passaggio argomentativo. Deve prima provare che le scritture esibite sono inattendibili o inutilizzabili e, in un secondo momento, deve ricostruire il reddito d'impresa. Infatti, nel metodo di accertamento induttivo puro non si va a stimare una singola componente del reddito ma l'intero reddito d'impresa. Il fatto che l'Ufficio si possa basare su elementi dei quali dispone non vuol dire procedere ad accertamenti arbitrari del tutto scollegati con la realtà economica.

L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare l'esistenza di uno dei presupposti elencati al secondo comma dell'art. 39, per prescindere dalla contabilità utilizzando anche presunzioni semplicissime.

In base al secondo comma, i presupposti che legittimano il ricorso a tale metodo sono:

a) Quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

- b) Quando dal verbale d'ispezione risulta la mancata tenuta o la sottrazione all'ispezione di una o più delle scritture contabili obbligatorie ovvero l'indisponibilità delle stesse scritture per causa di forza maggiore;
- c) Quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni appurate ai sensi del precedente comma, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.
- d) Quando il contribuente non ha seguito gli inviti degli Uffici ad esibire o trasmettere documenti o a restituire compilati e firmati questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti per l'accertamento del reddito.

Le violazioni qui elencate, secondo la giurisprudenza, consentono all'Amministrazione l'applicazione del metodo, ma non significa che la stessa sia obbligata a ricorrere al citato metodo. In tali casi è comunque consentito, dove possibile e opportuno, anche l'utilizzo degli altri metodi²¹. La presenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, anche in caso d'inattendibilità dell'intera contabilità, non comporta l'obbligo per l'Ufficio di avvalersi dello stesso metodo, ma costituisce una mera facoltà che non preclude allo stesso Ufficio dell'Amministrazione la possibilità di procedere a una valutazione analitica dei dati emergenti dalle scritture dell'impresa. L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo puro non esclude all'Amministrazione la possibilità di servirsi, nel corso del procedimento di accertamento, del metodo analitico oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie²².

L'accertamento extracontabile, per quanto possibile, deve tener conto delle indicazioni analitiche provenienti dall'attività

²¹ Corte di Cass. sentenza n. 155/2012: *“La ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (anche nell'ipotesi d'inattendibilità dell'intera contabilità) non comporta l'obbligo dell'ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore”* (Cass. n. 12094/2008) e che *“l'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude che l'amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui al primo comma dell'art. 39, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie* (Cass. n. 27068/2006, Cass. n. 27927/2009 e n. 5557/2000)“.

²² Corte Cass., sentenza n. 1555/2012.

istruttoria, le quali saranno valorizzate nella determinazione delle ricchezze effettivamente prodotte dall'imprenditore. Possiamo ragionare sul caso della contabilità tenuta a matita. È vero che le annotazioni eseguite in questo modo sono instabili ed incompatibili con il concetto di regolarità delle scritture stesse. Però, non si può escludere che queste registrazioni a matita rappresentino analiticamente l'arricchimento di quell'imprenditore: la contabilità a matita potrebbe rispecchiare perfettamente le operazioni economiche eseguite dall'azienda. Pertanto, queste scritture potrebbero essere prese in considerazione, ma nel quadro dell'accertamento induttivo²³.

Quando si manifestano uno o più presupposti del secondo comma dell'art. 39, l'Ufficio procede alla determinazione del reddito avvalendosi di facoltà assai più ampie di quelle previste nel caso dell'accertamento analitico. Infatti, l'Amministrazione può prescindere in tutto o in parte dalle scritture contabili, può utilizzare presunzioni semplicissime e può utilizzare dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza.

La contabilità si considera inattendibile, se a seguito dell'ispezione documentale e sulla base del verbale, viene accertata la presenza di omissioni, false e inesatte indicazioni o di irregolarità formali che risultano così gravi numerose e ripetute da far venir meno quelle garanzie proprie che dovrebbe offrire il sistema contabile. L'inattendibilità può essere dimostrata sulla base di gravi, numerose e ripetute indicazioni contabili omesse o false ed inesatte, oppure sulla base di gravi, numerose e ripetute irregolarità formali. Non esiste una regola per determinare quando le infedeltà riscontrate siano talmente gravi da rendere la contabilità nel suo complesso inattendibile, ma la valutazione va fatta a seconda del caso che si propone e dalla circostanza in cui ci si ritrova. Com'è stato detto nel primo capitolo, una singola annotazione potrebbe essere talmente grave da influenzare l'interna contabilità e rendere le scritture inattendibili nel complesso; viceversa, potrebbe essere che una sola annotazione non abbia una rilevanza tale e dia luogo semplicemente ad una rettifica analitica.

Sono assimilate alla contabilità inattendibile e quindi permettono lo stesso accertamento: la mancata tenuta, la sottrazione all'ispezione o l'indisponibilità per forza maggiore delle scritture, perché si ostacola la verifica dei redditi da parte dell'Ufficio,

²³M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit. 375.

generando un sospetto sulle stesse scritture. Al pari è considerata l'esibizione tardiva, nello specifico oltre quattro mesi dalla richiesta dei documenti da parte dei verificatori.

Esempi d'inattendibilità della contabilità sono il ritrovamento di una documentazione contabile parallela, contenente appunti su cui si desume la presenza di redditi omessi oppure nel caso in cui sia stata ritrovata documentazione extracontabile presso terzo.

In quest'ultimo tema la Cassazione si è pronunciata più volte. Con la sentenza del 6 novembre 2009, n. 23585, la Corte aveva lasciato intendere che la situazione d'irregolare contabilità rinvenuta presso terzi potesse legittimare l'applicazione del metodo induttivo sulla dichiarazione presentata dal soggetto sottoposto a controllo. Successivamente nel 2011, con la sentenza n. 3326, la Corte di Cassazione pone un freno agli accertamenti troppo disinvolti, riportando equilibrio fra Fisco e contribuente in relazione all'onere della prova. Per essa, infatti, il rinvenimento di un floppy disk con i ricavi in nero del fornitore non legittimava l'Ufficio ad accertare maggiori ricavi all'impresa cliente, poiché occorreva fornire un quadro probatorio connotato da gravità e precisione. Nel caso deciso dalla sentenza in questione, era stato trovato un floppy disk, con indicazioni di cessioni di beni in evasione, effettuate verso clienti e, in particolare, verso una società, che di conseguenza venne sottoposta a controllo. Fu considerato non affidabile l'interno impianto contabile della società cliente. Rispingendo il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate, la Suprema Corte aveva rilevato come la ricostruzione induttiva dei ricavi fosse sprovvista di qualsiasi elemento probatorio ulteriore, rispetto al dato riscontrato presso il terzo. Nel caso qui deciso il dato proveniente dal terzo non era utilizzato tanto come fatto certo dal quale desumere l'esistenza di corrispondenti operazioni effettuate in evasione, ma come elemento sintomatico di uno stato di disordine contabile. In altre parole, il rinvenimento, presso il fornitore, di un floppy con indicazioni su operazioni dell'impresa difformi dalla contabilità Ufficiale non può essere sufficiente, se isolato, per effettuare una ricostruzione induttiva del reddito²⁴.

La Cassazione ha chiarito, con la sentenza n. 3279 del 19 febbraio 2016, che è legittimo l'accertamento induttivo anche in presenza di scritture contabili formalmente regolari, sottolineando

²⁴M. BASILAVECCHIA, *Dati rinvenuti presso terzi e accertamento induttivo*, in GT 2011, cit. 491

come sia necessaria una valutazione completa che attesti l'inattendibilità della contabilità. La regolarità formale della contabilità non preclude l'accertamento con metodo induttivo: ciò che deve essere considerato rilevante non è l'eventuale irregolarità formale, ma la probabile complessiva inattendibilità delle scritture contabili. Se le scritture contabili sono formalmente corrette, ma la contabilità è complessivamente inattendibile, tanto da essere in conflitto con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente, all'Amministrazione non è escluso procedere con l'accertamento induttivo.

L'accertamento extracontabile è ammesso anche quando il contribuente ometta di presentare la dichiarazione o ne presenti un'invalida. Si determina il reddito complessivo del contribuente sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza del Fisco con la facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e con la facoltà di prescindere dalle eventuali scritture contabili anche se regolarmente tenute. In questi casi, l'Ufficio provvede a determinare, di propria iniziativa, il reddito e, perciò, vale quanto previsto dall'accertamento induttivo. Pertanto, è ammessa una dimostrazione meno rigorosa di quella che sarebbe richiesta se il contribuente avesse adempiuto regolarmente ai propri obblighi formali. Per "*dati e notizie comunque raccolti*" si deve intendere che l'Ufficio è vincolato all'esame del materiale acquisito e a un'istruttoria attiva, nei termini della ragionevolezza. Su questa base l'Amministrazione dovrà compiere le proprie scelte sempre discrezionali e mai arbitrarie²⁵.

All'accertamento extracontabile non deve essere imputato il carattere sanzionatorio. Non si deve pensare che l'utilizzo di questo metodo possa portare a una maggiore determinazione dell'imponibile, solo perché ha carattere sintetico. Nessuna norma prevede questo, anzi l'Ufficio è comunque obbligato a una ricostruzione del reddito dell'impresa in modo non arbitrario. Pur prescindendo dalle risultanze contabili, questo metodo non porta a determinazioni più banali o semplicistiche. Abbandonare la strada dell'accertamento analitico per seguire quella dell'accertamento induttivo non è la via più semplice per determinare il reddito in assenza

²⁵A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, cit., 274.

di scritture contabili correttamente tenute. Pertanto, si richiede agli operatori degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria il possesso di conoscenze tecniche e la capacità di identificare quei fatti aziendali sintomatici della reale potenzialità economica di quella specifica impresa e di collegarli tra loro secondo un criterio di regolarità causale e logica.

Se questo punto può essere a favore del contribuente, viceversa a suo svantaggio ci sono due elementi: in primo luogo l'Amministrazione può utilizzare presunzioni non qualificate e in secondo luogo la ripartizione dell'onere della prova spetta in modo più gravoso al contribuente. Com'è già stato riportato, quando si parla di presunzioni in assenza di requisiti di gravità, precisione e concordanza comunque questi fatti indizianti devono portare alla ricostruzione del reddito attraverso un ragionamento induttivo non privo di congruenza e logicità.

In conseguenza delle gravi violazioni rilevate, la ripartizione dell'onere della prova non è per nulla favorevole al contribuente, cui spetta il compito più gravoso, anche se non si assiste a un'inversione dell'onere della prova. Il contribuente deve fornire una convincente ricostruzione, basata su elementi oggettivi, che possiede un grado di attendibilità maggiore di quella effettuata dall'Amministrazione. Il contribuente deve dimostrare una realtà economica sottostante diversa da quella presunta dagli Uffici. L'imprenditore può difendersi contestando che l'accertamento non è credibile in sé ovvero fornire ulteriori elementi. Nel primo caso può argomentare sul fatto che nel contesto preso in considerazione dall'Ufficio, l'accertamento non è plausibile. Rispetto a prove contrapposte dal contribuente, si dice che si verifica una disuguaglianza probatoria, perché il contribuente può dimostrare la sua teoria solo servendosi di presunzioni con gravità, precisione e concordanza, a differenza dell'Amministrazione.

La sindacabilità dell'accertamento tributario dipenderà così dal grado di attendibilità che raggiungono le ricostruzioni proposte dagli Uffici, che deve essere valutato di volta in volta secondo il tipo di attività svolta, del settore merceologico, delle dimensioni aziendali, della completezza dell'attività istruttoria, della situazione generale delle scritture contabili ed altri fattori.

Fermo restando il diritto per l'Amministrazione di effettuare un accertamento induttivo, questo, però, non vuol dire che essa debba trascurare pienamente l'esistenza della documentazione contabile. Più il metodo è analitico, più si avrà una maggiore

garanzia di una corretta determinazione della ricchezza. Ciò non toglie che la ricostruzione del reddito debba avvalersi anche di stime. Negli ultimi anni si è assistito all'introduzione di svariate modifiche che hanno ispirato il ricorso a indici reddituali di natura esteriore, prescindenti in larga misura dai dati contabili nei confronti delle imprese, in particolare quelle di minori dimensioni. Con questi metodi, anche alla presenza di scritture contabili formalmente ineccepibili, l'Amministrazione può presumere l'esistenza di ricavi e compensi in evasione d'imposta, nel caso in cui quelli dichiarati risultino incongruenti rispetto alla media del settore in cui opera il contribuente. In questo caso il ruolo e l'importanza della contabilità nella determinazione del reddito d'impresa diminuiscono. Con il passare del tempo, si sta assistendo a un passaggio verso sistemi impositivi sempre meno ancorati alla rigidità della contabilità e indirizzati sempre più alla tassazione in conformità a indici, coefficienti e parametri.

4.1 Considerazioni sull'accertamento induttivo art. 39 comma 1 lettera D) del DPR n. 600/1973: study case

Il caso e le motivazioni della Corte di Cassazione.

L'interessante pronuncia della Suprema Corte²⁶ trae origine da un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e IVA, notificato ad una società che svolgeva attività di albergo e ristorante/pizzeria, riguardo alle discordanze tra il numero dei cartoni contenitori pizza da asporto e le pizze indicate nelle ricevute degli scontrini e discordanze che si riferiscono a ricevute fiscali nelle quali erano indicate quantità di coperti superiori rispetto ai piatti indicati. Con tale atto impositivo l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato la dichiarazione dei redditi e IVA del contribuente, accertando ricavi maggiori rispetto a quelli dichiarati.

La società proponeva ricorso ai giudici di prima istanza che decidevano di ridurre del 30% i ricavi accertati. La sentenza veniva impugnata e, con ricorso incidentale, dall'Agenzia delle Entrate dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Liguria che, a conferma della sentenza impugnata, rilevava che l'Amministrazione finanziaria poteva procedere alla rettifica delle dichiarazioni dei redditi d'impresa e Iva anche in presenza di contabilità

²⁶ cfr. Cassazione, sentenza n. 7695 del 6 aprile 2020.

formalmente regolare e che, nel caso di specie, gli elementi forniti dall'Ufficio rendevano comunque inattendibili i ricavi ed il reddito dichiarato. In particolare dall'esame della sentenza di appello si evince che l'Ufficio aveva rettificato nell'atto di accertamento i corrispettivi dichiarati per l'attività di albergo e ristorante/pizzeria da euro 467.110 a euro 596.650, e il reddito d'impresa rettificato da perdita pari a euro 21.483 a un utile di euro 108.072, in relazione a discordanze tra fatture emesse, scontrini e ricevute fiscali e i Pos incassati; discordanze tra i cartoni contenitori pizza da asporto e le pizze indicate nelle ricevute fiscali nelle quali risultavano indicate quantità di coperti superiori rispetto ai piatti indicati. La società, inoltre, aveva sempre redatto bilanci in perdita e ugualmente in perdita veniva dichiarato il reddito a fini fiscali. I giudici di seconda istanza, di conseguenza, ritenevano di determinare i ricavi omessi «nella misura riferibile al compenso minimo di sostentamento per ciascuno dei soci che operano in azienda».

Avverso tale decisione la società proponeva ricorso in Cassazione. La Suprema Corte ha confermato il giudizio dei giudici di seconda istanza che, senza invertire i criteri dell'onere probatorio, hanno svolto un ragionamento, non di equità, ma di merito, utilizzando parametri fondati sulla concreta situazione aziendale. In particolare, secondo la Corte di Cassazione, la Commissione tributaria regionale ha adempiuto a questo obbligo valutando la incongruità dei ricavi dichiarati, sulla base degli elementi acquisiti dall'Ufficio, ritenuti sufficienti a supportare la rideterminazione dei ricavi: a) acquisto di cartoni contenitori per pizza di asporto in «misura eclatante e molto superiore rispetto alle pizze fatturate»; b) indicazione di coperti superiori rispetto ai piatti consumati; c) impossibilità di sostentamento dei soci in presenza di perdite consistenti e ricorrenti.

4.2 L'accertamento analitico induttivo e la correttezza contabile sostanziale

L'Ufficio poteva rettificare in aumento l'imponibile esposto nella dichiarazione con due diversi metodi:

attraverso il metodo analitico-contabile la rettifica dei dati dichiarati viene effettuata sulla base delle scritture contabili, le cui risultanze possono essere smentite solo sulla base di prove dirette ovvero di presunzioni gravi, precise e concordanti;

attraverso il metodo induttivo o extracontabile, in base al quale il reddito viene determinato in via indiziaria, prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze della contabilità e con facoltà di far ricorso anche a presunzioni non dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Naturalmente l'Ufficio non ha facoltà discrezionale di scegliere a suo piacimento uno dei tre descritti metodi ma è vincolata ad applicare quello, dei tre, di cui ricorrono i presupposti nel caso specifico.

Nel caso di specie, per la rettifica dei ricavi e del volume di affari l'Agenzia delle Entrate ha fatto ricorso all'accertamento analitico induttivo²⁷ regolato dall'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/73 e dall'art. 54, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972, mediante una ricostruzione induttiva del reddito, a prescindere dalle scritture contabili.

In particolare l'art. 39, comma 1 lett. d) del d.P.R. n. 600/1973, prevede, come abbiamo visto, l'applicazione del citato metodo accertativo *“se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolte dall'Ufficio. L'esistenza di attività dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”*.

L'ipotesi prevista dalla lettera d) di cui all'art. 39, comma 1 del d.P.R. n. 600/1973, che consente all'Ufficio di effettuare delle rettifiche anche sulla base di prove presuntive, si discosta dalle fattispecie previste dal Legislatore nel medesimo articolo alle lettere a), b) e c). Non ci troviamo più nell'ambito di applicazione del metodo analitico puro ma di un metodo analitico con la previsione di elementi induttivi²⁸. Questo metodo, a differenza dell'analitico «puro», ha ad oggetto la ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi e passivi, ma non del reddito nella sua totalità²⁹.

²⁷ Detto anche induttivo-contabile, concorde con tale denominazione: G. GAF-FURI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 435 ss.

²⁸ Perciò si è in presenza di un metodo «misto» (G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2016, 227) o meglio analitico - induttivo.

²⁹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, 407 ss..

Sul punto si ricorda che ai sensi degli art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/73 e art. 54, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972, gli Uffici possono pertanto desumere l'esistenza di attività, non dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Peraltro, la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di ricorrere all'accertamento presuntivo di tipo analitico-induttivo è stata notevolmente ampliata anche a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 62-sexies, comma 3, del d.l. n. 331/1993, che ha stabilito che gli Uffici possono procedere agli accertamenti analitico-induttivi, di cui ai già menzionati articoli 39, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972, allorquando esistano 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 dal Ministero delle finanze. Con l'art. 62 sexies del d.l. n. 331/1993³⁰, l'ambito di applicazione dell'art 39, lett. d) è stato ampliato, al punto da rischiare di stravolgere l'impianto complessivo dell'art. 39, che come si è visto si colloca tra le ipotesi considerate pur sempre nell'alveo della rettifica analitica del reddito d'impresa³¹.

Tale normativa, pertanto, ha consentito all'Agenzia delle Entrate di ampliare notevolmente l'utilizzo degli accertamenti presuntivi, anche in presenza di contabilità formalmente regolare. È sufficiente, infatti, che si verifichino le succitate gravi incongruenze tra i componenti positivi di reddito dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche strutturali dell'attività di impresa, affinché l'Amministrazione Finanziaria possa legittimamente utilizzare l'accertamento analitico-induttivo, ancorché la contabilità sia tenuta correttamente. È evidente come la rettifica consentita dalla norma ora in esame non coinvolge più singole appostazioni attive o passive, ma la globalità del reddito d'impresa dichiarato dal contribuente.

³⁰ Sugli studi di settore, F. GALLO, Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di *quello effettivo*, in *Rass. Trib.*, n. 5, 2000, pp. 1496 s; Id., *Ancora sulla questione del reddito normale - reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Giur. Imp.*, n. 1, 2004, pp. 482 s; M. BEGHIN, *La rettifica del reddito e il "dosaggio" dei dati ottenuti mediante predeterminazioni*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2009, 1220, spec. Nt. 5; M. GIORGI, *L'accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2001, 659 ss

³¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, op. cit.

Con questo recepimento, quindi, il metodo «analitico-induttivo» già previsto dall'art.39 lett. d) citato, pur sempre riconducibile nell'alveo della rettifica analitico-contabile, viene trasformato in metodo induttivo globale, pur nell'assenza degli specifici e più gravi presupposti che, come vedremo tra breve, soli giustificano (o dovrebbero giustificare) il ricorso a questo metodo di determinazione del reddito.

Difatti, se da un lato l'accertamento analitico-contabile, che consiste in rettifiche alle componenti reddituali, si fonda sostanzialmente sulla contabilità; dall'altro l'accertamento analitico induttivo si fonda anche sulle c.d. presunzioni³². È bene ricordare che secondo l'art. 2727 c.c. le presunzioni possono essere definite quali conseguenze logiche che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto e si distinguono due tipi di presunzioni: quelle legali e quelle semplici³³. La circ. n. 29 del 23 maggio 1978 ha specificato come *“il fondamento delle presunzioni semplici non debba essere il risultato di un'induzione arbitraria di sospetto o di semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando origine alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignoto”*.

Tuttavia, nell'ambito dell'accertamento basato su presunzioni, un ruolo di primo piano assume la specificità dell'accertamento cd analitico o induttivo-extracontabile previsto e regolato dal comma 2 dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/1973, dal momento che rappresenta una espressa deroga alle modalità accertative previste dal comma 1 dell'art. 39. Più precisamente, se il comma 1 dell'art. 39 attribuisce la facoltà all'Agenzia delle Entrate di avvalersi di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il comma 2 della stessa disposizione riconosce alla medesima Amministrazione la facoltà di avvalersi delle c.d. presunzioni super semplici, cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, basandosi sui dati e notizie comunque raccolte prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili. Ciò costituisce un'evidente eccezione possibile soltanto nei casi normativamente previsti. Il metodo «induttivo» di quantificazione

³² F. AMATUCCI, Principi e nozioni di diritto tributario, Torino, 2018, 183 e ss.

³³ M. VERSIGLIONI, Presunzioni legali e prova del fatto ignoto, in Riv. tir. trib., 2000, 139; A. MARCHESELLI, Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore, Torino, 2008, 230 e ss.

del reddito d'impresa è comunemente denominato anche «metodo extracontabile».

Difatti, l'accertamento induttivo-extracontabile dovrebbe essere consentito in tutte le ipotesi previste dalla citata disposizione, tutte fondate sull'assenza, indisponibilità, mancata esibizione, inattendibilità della contabilità, che autorizza l'Ufficio a una forma di accertamento che prescinde, in tutto o in parte, dalle scritture contabili.

Orbene, risulta evidente che, come anche nella sentenza in commento, pur esistendo la contabilità del contribuente, la stessa viene valutata inattendibile dall'Ufficio accertatore, il quale per tale valutazione si basa su elementi circostanziati e concreti che comprovano l'inattendibilità della medesima³⁴, giustificando tale forma di accertamento.

Nell'accertamento induttivo dunque, l'Ufficio, sebbene con maggiore discrezionalità riguardo ai mezzi probatori, dovrà comunque ricostruire il presupposto d'imposta con diligenza ed esattezza³⁵, non potendo basare la sua attività su elementi privi di ragionevolezza che comprovino, viceversa, l'infondatezza.

Sui rapporti tra le due tipologie di accertamento previste dal comma 1 e comma 2 dell'art. 39, la giurisprudenza³⁶ afferma che *«la ricorrenza del presupposto per l'accertamento induttivo non comporta l'obbligo dell'ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere a una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore»*. Pertanto, la Suprema Corte ha affermato che l'accertamento analitico-induttivo dei redditi d'impresa (art. 39, comma 1, lett. d.) non è precluso agli Uffici che operano in base all'accertamento induttivo o extracontabile, disciplinato dal secondo comma dello stesso articolo.

Sul punto, ricordiamo che l'articolo 39, comma 2, del Dpr n. 600/1973, consente all'amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica induttiva del reddito di impresa: presupposto di tale tipologia di accertamento è il disconoscimento dell'intero impianto contabile per la presenza di irregolarità formali così

³⁴ F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario. Parte generale, Torino, 2017, pag.128

³⁵in tal senso A. FANTOZZI, Il diritto tributario, Torino, 2013, pag. 438. Cfr. P. RUSSO, Manuale di diritto tributario Parte generale, Milano, 2007, pag. 305 ss.

³⁶ Cass. 3 febbraio 2012, n. 1555, in il fisco, 2012, 1329.

numerose da rendere la contabilità inattendibile, nonché carente dal punto di vista della sistematicità.

In questi casi l'Ufficio può anche prescindere, nella ricostruzione del reddito, dalle risultanze delle scritture contabili, procedendo in base a dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza, avvalendosi cioè anche di presunzioni «super semplici» prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. La facoltà attribuita all'Agenzia delle Entrate di disattendere completamente le scritture contabili costituisce un'eccezione alla regola generale, che il legislatore contempla solo quando le irregolarità constatate sono tali da far perdere alle scritture contabili il carattere privilegiato che ad esse è altrimenti riconosciuto, ma attribuendo in ogni caso all'Ufficio la possibilità di ricavarne elementi utili a rideterminare il presupposto d'imposta con notevoli margini di apprezzamento discrezionale. In tema di accertamento, l'inattendibilità complessiva delle scritture contabili legittima l'amministrazione finanziaria all'uso di presunzioni super semplici, ovvero anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, invertendo sul contribuente l'onere della prova contraria³⁷. Le osservazioni espone nei precedenti paragrafi con riferimento ai metodi accertativi di rettifica dei redditi d'impresa ai fini delle imposte sui redditi valgono anche ai fini dell'iva.

La sentenza in esame, si pone dunque nell'ambito di quell'orientamento della Corte di Cassazione a sezioni unite³⁸, secondo cui «... l'Ufficio - allorché ravvisi «gravi incongruenze» fra i valori dichiarati e quelli ragionevolmente attesi in base alle caratteristiche dell'attività svolta o agli studi di settore - può quindi fondare...l'accertamento di maggiori ricavi, rispetto a quelli dichiarati, anche su tali «gravi incongruenze» e quindi anche in presenza di contabilità formalmente regolare». Nel caso di specie, infatti, la Suprema Corte ha confermato la sentenza dei giudici di seconda istanza che avevano presunto maggiori ricavi in relazione alle discordanze tra il numero dei cartoni contenitori pizza da asporto e le pizze indicate nelle ricevute degli scontrini e discordanze relative a ricevute fiscali nelle quali risultavano indicate quantità di coperti superiori rispetto ai piatti indicati nel menù; ritenendo di determinare i ricavi omessi «nella misura riferibile al compenso minimo di sostentamento per ciascuno dei soci che operano in azienda» essendo evidente

³⁷ Cass., 16 marzo 2020, n. 7290, in Repertorio.

³⁸ Cass., 18 dicembre 2009 n. 26635, in il fisco, 2010, 236

l'impossibilità di sostentamento dei soci in presenza di perdite sociali consistenti e ricorrenti.

La sentenza in commento è conforme a quell'orientamento giurisprudenziale che si è consolidato nell'ambito delle attività di ristorazione. Tra le altre, ad esempio, si ricorda che a parere della giurisprudenza di legittimità, il consumo unitario di tovaglioli costituisce un fatto noto sul quale si può fondare la rettifica presuntiva, poiché il consumo degli stessi può ragionevolmente far presumere il numero dei pasti effettuati nel ristorante, dovendo comunque scomputare quelli consumati dal personale. È stato pertanto ritenuto legittimo l'accertamento fondato sul cosiddetto «tovagliometro». Si tratta di una metodologia di ricostruzione indiretta dei ricavi dei ristoranti e delle pizzerie fondata sul consumo di tovaglioli. In tal caso, la presunzione su cui si basa l'accertamento è quella per cui ad ogni tovagliolo corrisponda un pasto, dedotto naturalmente un congruo numero di scarto. Dal numero complessivo di tovaglioli utilizzati in un anno è possibile ricostruire i ricavi del contribuente, attraverso la valorizzazione delle quantità con un prezzo di menù medio. La Suprema Corte si è più volte pronunciata³⁹ su tale metodologia accertativa, confermandone la legittimità.

I Supremi Giudici, anche con una recente sentenza⁴⁰, hanno fornito una nuova conferma della fondatezza di tale metodologia di accertamento presuntivo, ritenendo che *«detto criterio si rivela invero il più valido per la ricostruzione indiretta dei ricavi, che non sia disgiunta da un attento esame dell'attività esercitata e dei dati contabili dichiarati, e comunque incentrata su presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Le fatture emesse da parte della lavanderia documentano infatti in modo puntuale il numero minimo dei coperti serviti, ovvero dei pasti consumati nell'anno d'imposta»*.

L'orientamento della Corte di Cassazione è pertanto conforme nell'ammetterne l'utilizzo, non più soltanto con riferimento al numero di tovaglioli, ma anche, con riferimento al numero delle bottiglie di acqua minerale o di vino utilizzate/consumate dai ristoranti. In particolare, si è ritenuto che i consumi di bottiglie di acqua minerale effettuati nei ristoranti/pizzerie possano, al pari dei tovaglioli impiegati, legittimamente costituire la base di un accertamento per ricostruire induttivamente i ricavi. La Suprema Corte

³⁹tra le altre, Cass., 29 luglio 2005, n. 16048, in Riv. dir. trib., 2006, II, 119.

⁴⁰Cass., 29 marzo 2019, n. 8822, in Repertorio, Foro it., 2019, I, 3481.

ritiene infatti che il consumo dell'acqua minerale in un ristorante possa rappresentare un fatto noto, che può diventare una prova che lascia presumere anche il fatto ignoto: cioè, il numero dei pasti effettivamente serviti. Nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto secondo canoni di ragionevole probabilità⁴¹. E dopo il «tovagliometro» e il «bottigliometro» è arrivato anche il «farinometro».

Devesi ricordare altresì che la Cassazione ritiene «giuridicamente accettabile con riferimento ad attività di ristorazione (pizzeria - ristorante) un accertamento con il metodo analitico induttivo che presuppone per tre distinti anni, l'unitarietà di sfrido di materie prime (farina) con riferimento alla preparazione di una sola pietanza (pizza) e non considerando che una parte di tale materia prima possa essere utilizzata per la preparazione di altri cibi comunemente preparati nella predetta attività (ad esempio fritti, creme, primi piatti, pasta fatta in casa, crepes etc.)»⁴²

Con riferimento ad altri indicatori di resa dei fattori produttivi, a titolo meramente esemplificativo, nell'ambito ad esempio delle attività alberghiere o di affittacamere, l'Ufficio può rideterminare il reddito sulla base anche dell'acquisto di biancheria, coperte e asciugamani. Si è così ritenuto legittimo l'accertamento induttivo a carico dell'affittacamere, basato sull'acquisto di lenzuola, coperte e asciugamani⁴³.

Non mancano altre pronunce secondo le quali «è legittimo l'accertamento induttivo a carico dell'odontoiatra che ha fatturato meno protesi di quelle commissionate»⁴⁴ o che ha consumato un numero minore di guanti monouso nella sua attività di odontoiatra⁴⁵ oppure basato sul rapporto tra i giorni lavorativi, il numero di sedute dedicate a ciascun paziente e il raffronto con le poche fatture emesse⁴⁶.

Per chi svolge attività di parrucchiere «ai fini dell'accertamento analitico-induttivo, non è necessaria la sussistenza di gravi irregolarità nelle scritture contabili; anzi, tale tipologia di accertamento

⁴¹Cass., 23 luglio 2010, n.17408, in Corr. trib., 2010, 3318.

⁴²Cass., 14 luglio 2011, n. 15580, in Dir. prat. trib., 2012, II, 6.

⁴³Cass., 30 dicembre 2011, n. 30402, in Repertorio.

⁴⁴Cass., 15 febbraio 2013, n. 3777, in il fisco, 2013, 1483.

⁴⁵Cass., 21 febbraio 2018, n. 4168, in il fisco, 2018, 1280.

⁴⁶Cass., 5 febbraio 2019, n. 3290, in il fisco 2019, 969.

può fondarsi su presunzioni semplici, come ad esempio i consumi di energia elettrica che denotano un volume d'affari maggiore di quello dichiarato»⁴⁷.

Con una recente sentenza è stato inoltre considerato legittimo anche l'accertamento induttivo con il quale l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione maggiori ricavi derivanti dalla mancata fatturazione, da parte di una casa di cura, di prestazioni specifiche effettuate nei confronti degli ospiti presenti nelle stanze cd. «a pensione»⁴⁸. Secondo l'Ufficio, gli occupanti della casa di riposo cd «a pensione», che rappresentavano una circostanza certa posta a base del ragionamento presuntivo, versavano somme ulteriori e non dichiarate dalla struttura in quanto utilizzavano servizi individuali (quali la televisione, frigorifero, letto per il congiunto, ecc) quindi in aggiunta a quelli disponibili per le stanze «a pensione».

Ed infine la Suprema Corte, con sentenza n. 18982 del 16 luglio 2019, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento analitico-induttivo, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, notificato dall'Ufficio ad una società che svolgeva attività di confezione di biancheria intima e corsetteria sulla base del numero dei bottoni utilizzati per la realizzazione di camicie e le etichette segna taglia e con la stoffa e gli altri materiali.

In conclusione, gli acquisti dei cartoni contenitori per pizza di asporto, il consumo dei tovaglioli, così come dell'acqua minerale e della biancheria, o il numero delle protesi acquistate o del materiale di consumo usato quali i guanti monouso dal dentista o, ancora, ad esempio i consumi di energia elettrica possono divenire elementi comprovanti maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati. Ne deriva che allora più genericamente potrebbero essere considerati ai fini dell'accertamento induttivo elementi presuntivi ed aventi un unico presupposto: l'individuazione di un elemento «chiave» da assumere come variabile per una ricostruzione dei ricavi in modo presuntivo.

4.3 Gli accertamenti per indici esteriori

Per completezza si ricorda che l'articolo 7-bis, d.l. n. 193/2016 (convertito con modificazioni in l. n. 225/2016) ha introdotto gli indici sintetici di affidabilità fiscale (di seguito anche Isa), che

⁴⁷Cass., 19 gennaio 2016, n. 843, in Repertorio.

⁴⁸Cass., 22 ottobre 2019, n. 26923, in Repertorio.

hanno sostituito gli studi di settore, rappresentando un nuovo strumento di compliance per i contribuenti. L'obiettivo, coerente con il percorso di miglioramento dei rapporti tra cittadini e Amministrazione finanziaria, è quello di favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e di rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e l'Agenzia delle Entrate. Per i periodi d'imposta per i quali trovano applicazione gli Isa, i contribuenti possono indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, per migliorare il proprio profilo di affidabilità nonché per accedere al regime premiale. Tali ulteriori componenti positivi rilevano anche ai fini dell'Irap e determinano un corrispondente maggior volume di affari rilevante ai fini dell'Iva. Nel caso in cui i soggetti interessati, in sede di dichiarazione, non presentino il relativo modello di comunicazione dei dati Isa, è previsto che l'Agenzia delle Entrate possa procedere, previo contraddittorio, all'accertamento delle imposte dei redditi e dell'Iva ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 39, comma 2 d.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 55, d.P.R. n. 633/1972. Il Legislatore ha quindi riconosciuto all'Amministrazione finanziaria, con una espressa deroga alle modalità accertative previste dal comma 1 dell'art. 39, la facoltà di avvalersi delle c.d. presunzioni super semplici, cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, basandosi sui dati e notizie comunque raccolte prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili.

Così nel tempo il legislatore ha pensato di allontanarsi dai sistemi di accertamento del reddito incentrati sul sistema contabile e si è avvicinato sempre di più a metodi basati sulla stima della ricchezza da tassare, di conseguenza facendo riferimento a presunzioni. È proprio a questo proposito che è stato introdotto l'art. 62 sexies D.L. n. 331/1993. Pur in un quadro di apparente attendibilità, il presente articolo consente di fondare gli accertamenti di cui all'art. 39, primo comma, lett. d) D.P.R. 600/1973, anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività svolta, ovvero dagli studi elaborati ai sensi dell'art. 62 bis del medesimo decreto-legge.

L'Amministrazione finanziaria, indipendentemente dall'accertamento dell'attendibilità delle scritture contabili obbligatorie,

può stimare il volume dei ricavi o del fatturato movendo da elementi esteriori rispetto a quelli desumibili dalle scritture contabili. Con l'espressione "elementi esteriori" ci si riferisce a informazioni, dati e notizie non desumibili dalla contabilità⁴⁹. È importante sottolineare che ci deve essere un collegamento diretto tra il dato o l'informazione usata a base dello schema presuntivo e l'imprenditore a cui tale elemento è imputabile.

Se da un lato, la Suprema Corte, ha chiarito⁵⁰ che quando l'Amministrazione, in ambito di accertamento analitico-induttivo, decide di procedere con le percentuali di ricarico, verificando la divergenza tra la percentuale di ricarico applicata e quella media di settore, deve effettuare una rettifica che sia supportata anche da altri elementi che vadano a rafforzare l'attendibilità complessiva della contabilità tenuta dal contribuente; in altre pronunce⁵¹ la Corte ha deciso che queste divergenze sono un legittimo presupposto per accertamenti induttivi, purché la determinazione percentuale sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti. Pertanto, ogni valutazione di legittimità o meno dell'utilizzo di percentuali di ricarico deve essere effettuata tenendo conto della metodologia di accertamento in concreto utilizzata. Cioè occorre guardare la forza delle presunzioni: l'accertamento analitico-induttivo può essere attuato solo impiegando presunzioni qualificate. Per la ricostruzione induttiva, in questo caso, si richiede il rispetto dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Deve essere valutata la gravità dello scostamento tra quanto determinato dall'Amministrazione con le percentuali di ricarico e quanto è ricavato dall'immissione nel mercato dei beni dell'impresa sottoposta a controllo, secondo criteri di normalità economica. Devono guardarsi le condizioni in cui opera l'impresa accertata e lo specifico settore per poter valutare la gravità dello scostamento presuntivamente esistente tra ricavi dichiarati e effettivamente conseguenti. La gravità sarà massima qualora, l'effettivo ricarico praticato alle varie tipologie di merci, viene riscontrato "sul campo", ossia confrontando i costi di acquisto delle fatture con i prezzi effettivamente praticati al momento della vendita.

⁴⁹M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., 378.

⁵⁰ Cass., 15 ottobre 2014, n. 21791 e 21 maggio 2014, n. 11165.

⁵¹ Da ultimo, la sentenza della Cass., 16 gennaio 2015, n. 673.

Un comportamento antieconomico, contrario ai canoni dell'economia e all'attività d'impresa, può essere riscontrato con gli elementi desunti dalle percentuali di ricarico.

La giurisprudenza ha legittimato ricostruzioni induttive dei ricavi basate su elementi di normalità economica. Ecco, allora pronunce che alludono a strumenti come il "tovagliometro" o "bottigliometro".

La Cassazione con la sentenza n. 8869/2007 ha confermato che la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione può essere basato sul consumo unitario dei tovaglioli utilizzati: il numero dei tovaglioli lavati può servire a ricostruire il numero dei coperti e quindi il numero dei pasti erogati (c.d. tovagliometro).

In un'altra sentenza n. 17408/2010, la Cassazione ha basato il suo ragionamento sul numero di bottiglie di acqua minerale utilizzate. Infatti, per la Cassazione, il consumo dell'acqua minerale deve ritenersi un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate sia nel settore del ristorante che della pizzeria. Così con la sentenza, partendo dall'argomentazione del tovagliometro, è stato stabilito che per ogni pranzo, il cliente di turno adoperi un solo tovagliolo e, quindi dato che il numero dei tovaglioli usati costituisce la reale rappresentazione dei pranzi effettivamente serviti questo non può che essere naturalmente trasferito al consumo di bottiglie di acqua minerale (c.d. bottigliometro).

Alla base di queste sentenze c'è il ragionamento che, alcuni elementi indicano in modo talmente preciso la realtà sottostante che non possono che essere utilizzati come fattori per presunzioni di maggior ricavo. Nei ristoranti non si fanno lavare i tovaglioli se sono puliti e a un certo numero di tovaglioli lavati corrisponde ragionevolmente il numero dei pasti somministrati. La stessa cosa è per gli asciugamani negli alberghi, il cui utilizzo è indice diretto dei clienti che vi hanno soggiornato.

In conclusione, tutti gli accertamenti del primo comma dell'art. 39 D.P.R. 600/73, con esclusione della lettera d), richiedono la presenza di prove documentali, idonee a provare determinate circostanze. Nell'unico caso dove si possono utilizzare presunzioni semplici per dimostrare la legittimità a rettificare il reddito del contribuente si richiede la presenza di requisiti per le presunzioni e margini alleggerito che le stesse sono portate a comprovare. Il legislatore ha posto, così, un limite all'utilizzo della prova per presunzione in questo tipo di accertamento. Prima di tutto sono

ammesse solo se sono state attuate ispezioni alla contabilità e, in secondo luogo, non si può far ricorso a esse per dimostrare qualsiasi incompletezza o falsità del sistema contabile, ma solo per accertare l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate.

La veridicità che assiste le scritture contabili è stata la ragione che ha ispirato il legislatore nel prevedere le ipotesi del primo comma dell'art. 39. Le violazioni previste, non sono così gravi da rendere il sistema contabile nel suo insieme inattendibile, ma danno la possibilità all'Amministrazione di correggere le dichiarazioni, partendo dai dati contabili dichiarati.

5. I nuovi metodi standardizzati: gli studi di settore e ISA

Per completare e rafforzare le tipologie di accertamenti appena descritti, il legislatore ha introdotto, negli anni, quest'altro criterio accertativo del reddito d'impresa, per agevolare la stessa attività degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria nei confronti di determinati settori produttivi.

La normativa con riguardo ai soggetti obbligati alla tenuta della contabilità non reca alcun riferimento alla dimensione dell'attività economica svolta, essendo sostanzialmente comuni i criteri di determinazione del reddito. Il riferimento all'impianto contabile ai fini dell'accertamento e la previsione di determinate condizioni per applicare l'accertamento induttivo, hanno reso particolarmente difficile l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, soprattutto nei confronti delle piccole e medie imprese e dei lavoratori autonomi⁵².

Per risolvere questo problema, dalla metà degli anni '80, sono state introdotte svariate disposizioni per questi soggetti e sono stati avviati meccanismi attraverso cui determinare un reddito attendibile da assumere ai fini della tassazione, ferma restando la possibilità al contribuente di prova contraria. Insomma, si è optato per un superamento della contabilità.

Gli studi di settore, oggi sostituiti dagli ISA, possono essere definiti come una ricostruzione statistica dell'ammontare dei ricavi e dei compensi delle imprese e degli esercenti di arti e professioni elaborata in funzione del settore di appartenenza e variabile in

⁵² N. D'AMATI, A.URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, cit., 190

base ad una serie di parametri, sia di carattere qualitativo, sia quantitativo che territoriale, relativi ai volumi dell'attività esercitata rilevati dalle dichiarazioni o da appositi questionari compilati dai contribuenti. Gli ISA sono soggetti ad approvazione e revisione periodica con decreto ministeriale e a pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. Inoltre, sono costruiti con la collaborazione delle categorie economiche e delle parti sociali e costituiscono una griglia di indici in grado di consentire la ricostruzione dei ricavi o dei compensi congrui, nonché della coerenza economica dei dati dichiarati dal contribuente.

Tale metodo di accertamento può essere applicato solo nei confronti di chi esercita attività d'impresa, arti e professioni con un ammontare di ricavi o compensi dichiarati congrui rispetto alle condizioni di esercizio, con l'esclusione per quei contribuenti che abbiano dichiarato ricavi in misura superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore, che non può comunque eccedere € 7.500.000. Gli studi non si applicano nemmeno alle società cooperative che svolgono soltanto attività nei confronti dei soci, nonché ai soggetti che abbiano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta o si trovino in un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

Con il metodo standardizzato si esprimono risultati di normalità economica e non dati riferibili alla posizione della singola impresa. Si determina un ricavo potenziale tenendo conto di variabili contabili e strutturali, in base ad un raffronto matematico statistico con i dati relativi a gruppi omogenei operanti nello stesso settore.

Le diverse imprese vengono considerate in base al codice di attività e attraverso applicazioni statistiche vengono definiti gruppi omogenei di imprese, detti *cluster*, per ogni singola attività economica. Infatti, l'art. 62 bis D.l. 331/93 stabilisce che *"Gli Uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata."* Nella prima attuazione degli studi gli elementi caratterizzanti sono stati acquisiti tramite questionari inviati ai contribuenti allo scopo di identificare le caratteristiche delle singole attività economiche. Nelle volte successive i dati per il consolidamento e la revisione degli studi sono stati acquisiti con le dichiarazioni fiscali dei contribuenti.

Il fatto che gli studi di settore poggiano per lo più su elementi comunicati unilateralmente dai contribuenti, privi quindi di un controllo preventivo da parte degli Uffici, non è da trascurare. Se

il contribuente non è corretto nella sua dichiarazione, si corre il rischio di inserire nel modello matematico elementi erronei o incompleti, capaci di influenzare l'intera ricostruzione degli studi di settore⁵³. Una volta suddivise le imprese per gruppi omogenei, per ogni raggruppamento viene elaborata una funzione matematica, detta funzione di ricavo, che rappresenta, nel miglior modo possibile, l'andamento dei ricavi delle imprese appartenenti al singolo gruppo in relazione a informazioni contabili e strutturali di tali imprese⁵⁴, attraverso il quale immettendo i dati contabili e extra-contabili della singola impresa fornisce una valutazione di congruità e di coerenza. Se il ricavo dichiarato non è congruo, il software restituisce i valori relativi al ricavo puntuale e minimo ammissibile.

Per conferire fondatezza ai ricavi emergenti dagli studi di settore occorrono due circostanze. La prima è raffigurata nella capacità del campione di rappresentare in modo adeguato le situazioni di normalità economica di una determinata realtà produttiva, ossia i cluster individuati dagli studi. La seconda è l'effettiva coincidenza della situazione del singolo contribuente, oltre che con quella della realtà produttiva, anche con quella di normalità economica presa a base per l'individuazione del campione rappresentativo. Pertanto, va verificato se la realtà produttiva del singolo contribuente rispecchia il *cluster* in cui è collocato. Inoltre, occorre dimostrare la gravità dell'incongruenza; gli scostamenti di bassa rilevanza potrebbero essere inidonei a integrare il requisito d'incongruenza. Scostamenti molto elevati, sia in termini percentuali sia assoluti, potrebbero essere indizio d'inadeguatezza dello strumento al caso concreto. Si deve quindi compiere un controllo accurato, soprattutto con l'ausilio del contribuente, sul grado di affidabilità dello studio⁵⁵.

L'art. 62 sexies D.l. 331/1993 stabilisce che *"Gli accertamenti di cui all'art. 39 D.P.R. 600/1973 possono essere anche fondati sull'esistenza di gravi incongruenze tra ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondamentalmente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62 bis del presente decreto."* Questo sta

⁵³M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., 384

⁵⁴ Acronimo di "Gestione dei ricavi e dei costi".

⁵⁵C. CARPENTIERI, *Studi di settore e accertamento analitico induttivo a confronto*, in *Corr. Trib.* 2008, cit., 868 e ss.

a significare che l'art. 39 è stato ampliato nelle ipotesi di rettifica del reddito d'impresa. Pertanto all'incompletezza, falsità, inesattezza di elementi indicati in dichiarazioni, rilevate a seguito d'ispezioni delle scritture, di verifiche, di dati o notizie raccolte dall'Ufficio e all'esistenza di attività non dichiarate o all'inesistenza di passività dichiarate vanno aggiunte le gravi incongruenze tra ricavi, compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli che sono desumibili in maniera fondata dalle caratteristiche di esercizio della specifica attività svolta o desumibili dagli studi di settore. Infatti, l'art. 62 sexies modifica le regole dettate dall'art. 39 comma 1, lett. d). Basta vedere che all'art. 39 l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati dichiarati devono comparire in seguito a ispezioni e verifiche della contabilità, anche sulla base di presunzioni semplici qualificate. Mentre nella disposizione dell'art. 62 sexies le gravi incongruenze dei ricavi e compensi dichiarati rispetto quelli conseguiti debbono emergere con il confronto dell'ammontare di ricavi e compensi ritraibili dalle caratteristiche e condizioni della specifica attività svolta o sulla base degli studi di settore. La precisazione che i ricavi e compensi dichiarati sono da confrontare con quelli desumibili dalle caratteristiche di esercizio dell'attività svolta attesta che questi ricavi/compensi vengono determinati con un ragionamento logico, fondato su fatti certi relativi alla specifica attività svolta dal soggetto. Anzi la disposizione chiarisce che deve trattarsi di ricavi/compensi desumibili in maniera fondata, per cui non si può dubitare che il riferimento sia alle presunzioni qualificate. D'altronde richiamando l'art. 39 comma 1, lett. d) e stabilendo che la rettifica dei ricavi/compensi deve avvenire a norma di quest'articolo non si può che affermare la presenza di presunzioni con i caratteri di gravità, precisione e concordanza⁵⁶. Pertanto, gli studi possono essere considerati un'alternativa agli accertamenti presuntivi basati sugli elementi esteriori, dove però non basta un semplice discostamento rispetto ai ricavi/compensi dichiarati per legittimare la rettifica della dichiarazione, ma devono essere *gravi incongruenze*, tra l'altro motivate. La disciplina degli studi è da ricondurre nel quadro dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. 600/73, anzi proprio questo testo normativo è stato modificato e interpretato autenticamente, in via

⁵⁶F. MENTI, *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, cit., 434 e ss.

legislativa, proprio al fine di garantire compatibilità e omogeneità con lo sviluppo degli accertamenti parametrici.⁵⁷

Infatti, il legislatore richiede che le incongruenze tra ricavi e le caratteristiche dell'attività d'impresa siano gravi e fondamentalmente desumibili, riproducendo quanto disposto dalla norma all'art. 39, comma 1, lett. d). Il sistema delineato dall'art. 62 sexies poggia sul riscontro della gravità delle incongruenze per legittimare l'azione accertatrice, sottolineando la necessità che il divario tra quanto dichiarato e quanto fondatamente desumibile dalle caratteristiche e condizione di esercizio non deve affatto essere lieve. Tale discordanza deve essere opportunatamente motivata nell'atto di accertamento, facendo riferimento alla specifica realtà economica e adattando la normalità ipotizzata al caso concreto⁵⁸.

Ci possono essere anche casi dove, il soggetto che consuma i ricavi non dichiarati non è quello che esercita l'attività. Il tipico caso delle società: i ricavi possono essere spesi dagli amministratori o dai loro famigliari o dai soci. Una spesa abnorme del socio può essere contestata con l'accertamento sintetico e da questo si può trarre solidi argomenti per l'accertamento delle società. Pertanto, l'accertamento del socio diventa punto di appoggio per accertare la società⁵⁹.

Ci si sposta nell'ambito della giusta imposizione e la vera scelta presuppone l'accettazione o la rinuncia dei principi fondamentali del nostro ordinamento (art. 3 Cost.). La conseguenza è la creazione di disuguaglianza tra i soggetti che si adeguano e quelli che non lo fanno. La scelta di limitare il potere impositivo va nella direzione della tutela dell'interesse fiscale, ma non verso quello di protezione dei meccanismi di giusta imposizione⁶⁰.

Per quanto attiene invece ai nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), i medesimi consentono di determinare il grado di "fiducia" attribuibile al contribuente, secondo parametri risultanti da analisi di dati e informazioni afferenti più periodi di imposta, cui commisurare benefici di carattere premiale. La logica che ha ispirato l'introduzione di questi strumenti, in

⁵⁷M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in GT, 2010, cit., 216

⁵⁸E. POTITO, *Accertamento tributario*, cit., 163.

⁵⁹M. BEGHIN, *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-reddito metrico*, in *Corr. Trib.* 2013, cit., 402 e ss.

⁶⁰M. BEGHIN, *Studi di settore, adesione e paralisi del potere di accertamento*, in *Corr. Trib.* 2009, cit. 103 e ss.

sostituzione dei precedenti parametri e studi di settore, è quella di favorire la compliance fiscale e il regolare assolvimento degli obblighi tributari, nello spirito della politica fiscale del “cambiaverso”.

Un tema rilevante, che viene in evidenza, è rappresentato dalla capacità dei nuovi ISA di costituire un efficace deterrente rispetto a comportamenti dichiarativi non corretti.

Per quanto concerne gli aspetti incentivanti degli ISA, è la stessa norma istitutiva (articolo 9-bis, comma 1 del Dl 50/2017) a “connaturare” agli ISA la premialità: *“gli indici [...] esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente, anche al fine di consentire a quest’ultimo, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l’accesso al regime premiale ...”*. Al riguardo, il comma 11 della stessa disposizione stabilisce che, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale risultanti dall’applicazione degli indici, “determinati anche per effetto dell’indicazione di ulteriori componenti positivi”, siano riconosciuti i seguenti benefici:

- esonero dall’apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50mila euro annui, relativamente all’Iva, e non superiore a 20mila euro annui, in relazione alle imposte dirette e all’Irap
- esonero dall’apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi Iva, per un importo non superiore a 50mila euro annui
- esclusione dell’applicazione della disciplina delle società non operative (articolo 30 della legge 724/1994), anche ai fini di quanto previsto in tema di perdite sistemiche (articolo 2, secondo periodo comma 36-decies, Dl 138/2011)
- esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici (articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del Dpr 600/1973, e articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del Dpr 633/1972)
- anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l’attività di

accertamento (articolo 43, comma 1, del Dpr 600/1973, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e articolo 57, comma 1, del Dpr 633/1972)

- esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo (articolo 38 del Dpr 600/1973), a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Tali previsioni si pongono in linea di sostanziale continuità rispetto al regime premiale istituito in tema di studi di settore nel 2011 dal decreto Monti (articolo 10, commi 9-13, Dl 201/2011).

5.1 Legittimità e natura del metodo di accertamento standardizzato

L'accertamento basato sugli studi di settore ed oggi sugli ISA è sostanzialmente riconducibile all'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. 600/73, con la particolarità che la ricostruzione riguarda l'insieme dei ricavi che si fonda, in un primo momento, non sull'osservazione della singola impresa, ma su dati matematico-statistici elaborati in relazione ad un gruppo omogeneo di imprese. I risultati degli studi diventano il presupposto per l'accertamento analitico-induttivo. Infatti, tali strumenti standardizzati sono funzionali alla definizione dei ricavi e non alla determinazione del reddito.

La sentenza della Cassazione, 15 giugno 2009, n. 13915, ha confermato illegittimo l'accertamento induttivo, per contabilità inattendibile anche se formalmente regolare, perché i ricavi dichiarati dal contribuente risultavano coerenti con gli studi di settore. Nel caso degli studi di settore il volume dei ricavi normali è quello che ci si aspetta dall'imprenditore che operi secondo i modelli comportamentali sottesi agli stessi studi, ed è il frutto di una predeterminazione. Viceversa, accertare con metodologia extracontabile significa che l'Amministrazione dispone di un sistema contabile dell'impresa errato e irregolare che non può costituire la base per la rettifica del reddito dichiarato. Da qui, la possibilità di disattendere le scritture, anche attraverso presunzioni semplicissime (art. 39, secondo comma, D.P.R. 600/73). In questo caso specifico i giudici hanno preferito optare alla verità degli studi. Attenzione però che quello che gli studi ci offrono su "un piatto d'argento" è pur sempre una verità parziale: è un "attendibilità che si adatta a

masse di contribuenti e che comunque necessita di un adattamento al caso specifico⁶¹.

L'applicazione degli studi di settore prescinde dal qualsiasi controllo e indagine preventiva sull'impresa e sul suo sistema contabile da parte dell'Amministrazione finanziaria⁶².

Il riscontro della correttezza formale e sostanziale della contabilità, tipico dell'accertamento analitico, diventa negli studi di settore un'attività parziale integrata con il controllo di veridicità dei dati posti a base degli studi di settore. Il contribuente può aver falsato solamente i dati dichiarati per gli studi di settore, senza suscitare un'irregolarità del sistema contabile. Ad esempio, potrebbe aver inglobato delle spese in altre categorie di costo non rilevanti ai medesimi fini. Pertanto, i dati dichiarati in sede di studio devono per forza essere confrontati con la contabilità. L'Amministrazione può rettificare il reddito contabile pur in presenza di regolare tenuta della contabilità, in ragione di un semplice contrasto con le risultanze degli studi di settore. Per cui si dovrà prima verificare la veridicità contabile dei componenti di reddito utili per la determinazione della funzione ricavo, a prescindere dalla regolarità o meno delle scritture contabili, e poi verificare i componenti positivi e negativi emergenti dalla contabilità, non utili agli studi ma necessari alla determinazione dell'imponibile.

Nella ricostruzione induttiva del reddito imponibile, l'amministrazione deve adattare quanto previsto in maniera astratta e generale dagli studi al caso specifico. Nasce la necessità di valutare le risultanze degli studi di settore alla luce di altri elementi che consentono l'adattamento al caso concreto. Di conseguenza il legislatore ha previsto di subordinare il procedimento di accertamento alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente, su cui graverà l'onere di provare le ragioni e le circostanze che possano giustificare lo scostamento dei dati dichiarati da quelli emergenti dagli studi.

La Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 26635/2009 ha definito chiarezza negli studi di settore. I punti cardini di quest'ordinanza sono sei:

⁶¹M. BEGHIN, *La contabilità inattendibile e l'accertamento "induttivo-extracontabile" nella morsa degli studi di settore*, in *GT*, 2009, cit., 970

⁶²A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008

1. L'accertamento basato sugli studi si affianca alle procedure dell'art. 39 D.P.R. 600/73, in quanto indipendente dalle analisi delle scritture contabili;
2. Il sistema trova il suo punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio tra contribuente e Fisco;
3. Gli studi sono un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza nasce in seguito al contraddittorio;
4. Il confronto tra l'elaborazione statistica e quanto dichiarato dal contribuente deve essere parte della motivazione dell'accertamento;
5. Il contribuente può fornire prova contraria, anche con presunzioni semplici;
6. Il giudice è libero di valutare l'applicabilità degli studi al caso concreto come la controprova del contribuente.

Proprio nell'ambito della natura giuridica degli studi sono sorti dei problemi. Infatti, la domanda principale che ci si è posti è stata: gli studi di settore sono presunzioni semplici o legali?

La differenza tra le presunzioni semplici o legali si sfuma tanto più gli studi sono redatti e aggiornati in modo da corrispondere a canoni di probabilità. Quanto più gli studi vengono rapportati alla effettiva probabilità, tanto più l'irrigidimento, determinato dal fatto che si tratta di una norma di legge, sposta poco rispetto a una presunzione semplice di identico contenuto. Inoltre, tanto più gli Uffici e i giudici sono disponibili a cercare e vedere la prova contraria, tanto più la rilevanza della classificazione in presunzioni semplici o legali si attenua. La differenza si fa sottile, ma esiste.

Con la presunzione semplice l'Ufficio, ogni volta, deve convincersi e convincere della plausibilità dello studio. L'Ufficio deve elaborare i dati degli studi e motivarli, pertanto un vizio nell'accertamento per motivazione stereotipa è più probabile con le presunzioni semplici. Per di più, l'onere della prova rimane sull'ufficio e questo potrebbe essere contestato perché l'amministrazione non ha adattato lo studio alla realtà specifica. In terzo luogo, per superare la presunzione legale è necessaria una prova contraria in senso tecnico. Viceversa, se è presunzione semplice il giudice deve convincersi della plausibilità dell'inferenza. Con la presunzione semplice il giudice deve dare motivazione già solo per valorizzare l'induzione ai fini della decisione. Infine se di presunzione legale si tratta, resta precluso al contribuente contestarne la plausibilità in sé, senza allegare una prova contraria. All'inverso, con la

presunzione semplice il contribuente non può sostenere l'inammissibilità in generale, ma può fornire una prova contraria o testare che la presunzione non è convincente. Con la presunzione legale è possibile solo la prima delle due linee difensive⁶³.

Non esistono dei veri e propri argomenti letterali, ma esistono indizi normativi e sistematici sulla natura degli studi abbastanza significativi.

Innanzitutto, abbiamo il comma 3, dell'art. 62 sexies D.l. 331/93 a stabilire che gli studi sono fondamento per l'accertamento in base al comma 1, lett. d) dell'art. 39 D.P.R. 600/73. Valorizzando questa assimilazione fatta dalla legge si evidenzia che nell'art. 39 si parla solo di presunzioni semplici, mai di legali. Da questo semplicemente si può dedurre come gli studi siano fonti di presunzioni semplici.

A favore della configurazione di presunzione semplice sussiste anche il fatto che nel regime iniziale gli studi di settore sono stati elaborati sulla base di risposte a questionari da contribuenti. Nella presunzione legale il fondamento probabilistico va agganciato a presupposti concreti e obiettivi. Di certo questo non si può dire delle risposte ai questionari dei contribuenti, in quanto prevalentemente soggettive⁶⁴.

L'art. 70 L. 342/2000 afferma che gli accertamenti basati sugli studi di settore *"Sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini*

⁶³A. MARCHESELLI, *Gli studi di settore*, cit., 29 e ss.

⁶⁴Tuttavia, posso essere chiamati in causa degli elementi contrari all'idea che gli studi sono presunzioni semplici. Precisamente riguardano norme che potrebbero essere viste come un limite alla prova contraria: se ci fossero limitazioni alla prova contraria dello studio, allora si dovrebbe trattare di presunzioni legali. Possiamo innanzitutto nominare la regola secondo cui gli studi non si applicano a chi inizia o cessa l'attività nel periodo d'imposta oppure non si trova in un normale periodo di svolgimento dell'attività. Si noti, che però questo non ha nulla che vedere con la presunzione legale. Si prevede un'esclusione, non una contestazione del risultato degli studi. Infatti, nella disposizione troviamo scritto *"gli studi non si applicano"* e non *"salvo che il contribuente dimostri"*. Un altro apparente caso di limite alla prova contraria è contenuto nell'art. 10 L. 146/98. Si stabilisce che possono essere attestate le cause che giustificano la non congruità o dell'incoerenza. Tale attestazione è lasciata dai soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. La norma prevede semplicemente una possibilità di giustificazione, non si va a vincolare né il giudice è gli uffici e nemmeno è l'unico mezzo di prova contraria. Pertanto, la non presenza di limiti alla prova, fa capire come non ci devono essere dubbi sulla natura degli studi.

dell'imposta sul valore aggiunto". Si tratta di un cambiamento rispetto all'originaria stesura della norma⁶⁵, con il quale si equipara l'accertamento basato sugli studi di settore a un accertamento parziale. L'accertamento parziale si caratterizza per gli elementi posti a base della rettifica, nel senso che da questi elementi si desume l'infedeltà della dichiarazione⁶⁶. Negli studi, però, non si riconosce questa capacità implicita, perché non sono mai applicati automaticamente, ma vengono adattati al caso concreto. Agli Uffici prima di notificare l'avviso di accertamento viene imposto di instaurare il contraddittorio con il contribuente, con il fine di definire l'accertamento con adesione⁶⁷. Proprio perché si obbliga l'applicazione del contraddittorio prima della notificazione dell'avviso, fa desumere che i risultati degli studi di settore non siano elementi dai quali, singolarmente, si possa dimostrare evasione. Il fatto che gli studi siano inquadrati nell'accertamento parziale lascia discutere. La criticità connessa alla sovrapposizione tra studi di settore e gli altri tipi di accertamento è stata presa in considerazione dal legislatore, il quale ha stabilito che se ci si adegua alle risultanze degli studi o si è congrui non si è sottoposti a procedure di accertamento. Questa previsione è incompleta, poiché può essere invocata solo da chi si adegua, ma non da chi subisce la notifica

⁶⁵ La formulazione originaria prevedeva che gli studi fossero effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali residuali diverse da quelle che hanno formato oggetto di accertamento.

⁶⁶ Uno dei principi della riforma degli anni '70 era quello dell'unicità e globalità dell'accertamento tributario, nel senso che l'Ufficio poteva notificare un unico atto impositivo per ogni singolo periodo d'imposta e tale atto deve contenere tutti gli elementi appresi e conosciuti nell'attività istruttoria. Però già a partire dagli anni Ottanta si sono verificati problemi (complessità nella determinazione analitica del reddito e impossibilità di controlli generalizzati) che hanno portato il legislatore a modificare tale presupposto. Infatti, si è proceduto verso una frammentazione dell'azione di accertamento, consentendo all'Ufficio di rettificare il presupposto d'imposta con una pluralità di atti impostivi, emessi sulla base di elementi progressivamente acquisiti. L'accertamento parziale è disciplinato dall'art. 41 bis D.P.R. 600/7. Con questa disposizione gli uffici possono accertare porzioni di reddito quando dispongono di segnalazioni e dati che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato in tutto o in parte.

⁶⁷ L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. Si tratta, sostanzialmente, di un accordo tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

dell'avviso, per cui resta possibile la ripetizione dell'azione impositiva senza limiti⁶⁸.

Assumere gli studi di settore o gli ISA come metodo di accertamento dei redditi d'impresa in un sistema di rappresentazione del reddito stesso basato sulle scritture contabili, significa ridurre la funzione della contabilità. Infatti, gli studi di settore sono considerati elementi validi per il controllo e l'accertamento dei ricavi e dei compensi senza essere elementi ricavati dalla situazione reddituaria della singola impresa. Si vanno a determinare ricavi e compensi in conformità a dati che non riguardano direttamente l'attività della singola impresa e i suoi risultati.

Il più grande limite dei metodi standardizzati sta nella loro rigidità, nella loro scarsa propensione a cogliere le specificità e le particolarità dei vari modelli reali d'impresa.

L'elaboratore elettronico non può sostituire gli organi che si occupano della verifica, i quali comunque dovranno esercitare un vaglio critico dei risultati forniti dallo studio, per adattarli alla realtà specifica dell'impresa in causa⁶⁹.

6. La discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nella scelta del metodo di accertamento

Il legislatore non è quasi mai in grado di prevedere e regolare dettagliatamente tutte le possibili ipotesi e laddove fosse possibile, l'opportunità di evitare un eccesso casistico nella produzione legislativa e l'esigenza di rendere l'attività amministrativa elastica e duttile rispetto alla realtà del caso singolo, consigliano un altro tipo di soluzione. In particolare, accade spesso che le norme che regolano l'agire amministrativo si limitino a fissare in linea generale i criteri cui questo deve uniformarsi, lasciando all'Amministrazione la potestà di scelta, fra più comportamenti legittimi, di quello maggiormente idoneo a regolare il caso concreto in funzione del raggiungimento dell'interesse pubblico.

Da tali osservazioni si è dedotto che quando il legislatore prevede precisamente e dettagliatamente il tipo di soluzione che l'Amministrazione deve adottare, l'attività di questa è vincolata. Quando invece le norme giuridiche lasciano all'ente la potestà di

⁶⁸A.F. URICCHIO, *L'accertamento tributario*, cit., 230.

⁶⁹C. PINO, *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 225.

individuare, fra più comportamenti, quello più idoneo a garantire il raggiungimento dell'interesse pubblico, l'attività di quest'ultima è discrezionale. Si ricava che la scelta discrezionale, intesa come ricerca della soluzione più idonea al perseguimento dell'interesse pubblico, non deve tendere a un qualsiasi interesse, ma a quello corrispondente alla causa del potere esercitato.

In campo tributario, ogni metodo di accertamento, analitico o induttivo che sia, è subordinato al verificarsi di una serie di casistiche indicate, rispettivamente, nel primo o nel secondo comma dell'art. 39 del D.P.R. 600/1973. Pertanto il legislatore si è occupato di determinare le ipotesi specifiche, al verificarsi delle quali, l'Amministrazione deve procedere secondo metodi ben distinti.

Tuttavia, nel tempo, la giurisprudenza ha comunque sancito una certa discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta tra il metodo contabile ed extracontabile.

La discrezionalità sta nella scelta dei diversi modi, tra loro variamente correlati, di salvaguardare l'interesse primario. Non sempre guardare esclusivamente al gettito può consentire la realizzazione di quell'interesse superiore dell'Amministrazione di far pagare a tutti l'imposta accertata, dato che un accertamento eccessivamente punitivo porterebbe una sconfitta in sede contenziosa all'Amministrazione. L'obiettivo deve essere quello di massimizzare l'efficacia dell'azione dell'Amministrazione, preferendo soddisfare una pretesa inferiore, ma maggiormente fondata, senza insistere su rettifiche infondate e presuntuose. Gli Uffici sono titolari di un potere di accertamento, che a essi fa capo esclusivamente e si tratta sempre di un potere-dovere, ossia un potere che comporta sempre la doverosità del suo esercizio. È giusto evidenziare il carattere autoritativo dell'attività di accertamento, perché non si vuole negare che l'Amministrazione possa porre in essere dei provvedimenti autoritativi, come non si vuole smentire il carattere autoritativo di alcuni atti del Fisco, primo fa tutti l'atto di accertamento.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 1122/2013 ha più volte affermato che l'art. 39, secondo comma, nel momento in cui consente all'Amministrazione di prescindere dalle scritture contabili per accertare il reddito imponibile, conferisce in realtà unicamente una facoltà, non imponendo, pertanto, alcun obbligo, e consentendo all'Amministrazione medesima di optare comunque per una rettifica di tipo analitico.

Il ricorso al metodo induttivo seppur giustificato dall'assoluta inattendibilità delle scritture contabili, e legittimante un accertamento "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza" dell'Ufficio, non comporta il sorgere in capo allo stesso dell'obbligo di disattendere la documentazione Ufficiale, che costituisce comunque il termine di raffronto rispetto alla ricostruzione del reddito effettuata in altro modo. Riguardo al ricorso al metodo induttivo, si parla di facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze documentali, non di obbligo in tal senso. In sostanza, in presenza dei presupposti che consentano il ricorso all'accertamento induttivo, all'Ufficio non è preclusa la possibilità di procedere ad accertamento analitico, rinunciando ad una sua facoltà, mentre non può dirsi il reciproco, nel senso che al ricorrere dei presupposti per l'accertamento in via analitica non può procedersi ad accertamento induttivo.

Il discrimine tra l'accertamento analitico e quello induttivo va individuato nella parziale o assoluta inattendibilità e conseguente inutilizzabilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nell'ipotesi dell'analitico-induttivo l'Ufficio è legittimato solo a completare le lacune riscontrate e deve utilizzare, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi del reddito non dichiarati, presunzioni gravi, precise e concordanti. Per l'induttivo, invece, l'Amministrazione finanziaria può determinare l'imponibile in base ad elementi indiziari, prescindendo dai risultati della contabilità. Se l'Ufficio sceglie il metodo analitico-induttivo non può poi di fatto accertare il reddito con un criterio induttivo puro in assenza degli specifici requisiti normativi richiesti. Nel caso di adozione di accertamento induttivo puro o extracontabile, l'Ufficio può calcolare il reddito avvalendosi anche di metodi analitici previsti dall'art. 39 e il contribuente non ha titolo per contestare l'emissione di un accertamento analitico.

Tuttavia, se l'Ufficio decide di determinare il reddito attraverso il metodo analitico-induttivo, senza quindi disconoscere l'attendibilità delle scritture, non può più ricorrere al metodo induttivo puro.

In caso di accertamento dei redditi d'impresa, ai sensi dell'art. 39, D.P.R. n. 600/1973, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, anche nelle ipotesi d'inattendibilità dell'intera contabilità, non comporta l'obbligo per l'Ufficio di avvalersi dello stesso, ma costituisce una mera facoltà che non preclude all'Ufficio

medesimo la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati emergenti dalle scritture dell'imprenditore.

L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude, infatti, che l'amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento, e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui all'art. 39, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie. È quanto ha concluso la Corte di Cassazione nella sentenza n. 1555/2012.

Il ricorso all'accertamento induttivo è ammissibile anche in presenza di contabilità formalmente regolare. La regolarità formale della contabilità non preclude l'accertamento con metodo induttivo, in quanto ciò che deve essere considerato rilevante non è l'eventuale irregolarità formale, ma l'eventuale complessiva inattendibilità delle scritture contabili, di modo che la regolarità formale costituisca il punto di partenza dell'indagine rimessa al giudice tributario che è tenuto a verificare la sussistenza degli estremi per considerare la stessa contabilità complessivamente inattendibile, soprattutto dove l'Ufficio evidenzia alterazioni sostanziali.

Sulla materia, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 3279 del 19 febbraio 2016, si è espressa stabilendo che l'accertamento induttivo non può essere escluso in presenza di regolarità formale delle scritture contabili. È necessaria, invece, una complessiva valutazione sull'attendibilità della contabilità anche mediante l'approfondimento da parte del giudice di merito delle singole contestazioni poste a base dall'Ufficio per la rettifica induttiva.

La Suprema Corte nella sentenza n. 17952 del 24 luglio 2013 ha affermato che per i contribuenti in contabilità semplificata, la regolarità delle scritture contabili non impedisce l'accertamento basato sugli studi settore; viceversa, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità delle scritture è condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. In ogni caso, spetta all'Amministrazione finanziaria la scelta del metodo di accertamento più consono a far emergere l'effettiva capacità reddituale del contribuente.

Rimane, dunque, riservata in via esclusiva all'Amministrazione finanziaria la scelta del metodo di accertamento e, conseguentemente, l'individuazione degli elementi probatori che, nello specifico caso concreto, appaiono da ritenersi maggiormente idonei a fare emergere l'effettiva capacità reddituale del contribuente, ben potendo l'Amministrazione finanziaria rinunciare ad

avvalersi dei parametri determinati in base agli studi di settore, nel caso in cui le irregolarità riscontrate nella contabilità non impediscano di ricostruire gli elementi positivi e negativi di reddito, mediante il metodo analitico-induttivo o il metodo induttivo puro.

Conclusioni

Nel concludere l'elaborato, possiamo affermare la presenza di alcuni punti critici in materia di accertamento del reddito delle imprese e del lavoro autonomo.

In sé, l'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 non contiene nessuna determinazione specifica delle diverse modalità di accertamento. Si limita solo a prevedere, nel primo comma, alcune situazioni in relazione alle quali l'Ufficio può procedere alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente, che vincolano l'operato dello stesso Ufficio. Nel secondo comma, invece, sono previste ipotesi connesse all'inesistenza, indisponibilità o inattendibilità delle scritture contabili, al verificarsi delle quali il reddito d'impresa sarà determinato dall'Amministrazione senza l'obbligo di rispettare le modalità previste per l'accertamento in rettifica. Quello che rende diverso una metodologia dall'altra è lo schema logico sottostante.

Ad oggi, il principio che il reddito imponibile deriva dal risultato economico del bilancio d'esercizio comporta l'inevitabile enfaticizzazione del ruolo delle scritture contabili. Quest'importanza si riscontra sia in ambito di determinazione del reddito, sia in ambito del procedimento di accertamento dello stesso. Si può affermare che le scritture contabili sono un quadro privilegiato di riferimento per il controllo da parte dell'Amministrazione e alle quali gli stessi Uffici devono attenersi, se non per specifiche condizioni previste per legge. Le scritture contabili non assumo di per sé valore probatorio maggiore o diverso rispetto ai fatti aziendali da esse rappresentati, fatti che devono sussistere nelle loro effettività e devono essere adeguatamente documentati. Le scritture contabili non forniscono nessuna prova dei dati non contabilizzati.

Non c'è dubbio che il rigore del quadro normativo in materia di accertamento del reddito abbia contribuito allo sviluppo di fenomeni di evasione fiscale, considerato anche che l'Amministrazione non ha sempre dimostrato di possedere strumenti idonei per compiere efficacemente i controlli, sia dal punto di vista organizzativo sia dal punto giuridico, per combattere i comportamenti

scorretti dei contribuenti. Questa constatazione potrebbe servire per modificare la rigidità del sistema e per potenziare l'operato degli Uffici.

Tuttavia, riformare il sistema tributario presenta problematiche di non poca importanza: l'intensa produzione normativa che da sempre ha caratterizzato il legislatore, lo scenario politico contraddistinto da rapide successioni di esecutivi e dalle loro diverse visioni riformatrici, i vincoli di bilancio con i quali il legislatore tributario deve da qualche decennio a questa parte responsabilmente fare i conti, sono solo alcuni degli aspetti che rendono difficile pronunciarsi sulla questione.

È anche vero che un cambiamento potrebbe portare vantaggi sia per il Fisco sia per il contribuente. Il Fisco, in termini di gettito, potrebbe ottenere più entrate e spendere meno oneri e forze sul lato dell'accertamento, mentre i contribuenti potrebbero avere una riduzione dei costi nelle procedure amministrative e contabili.

Eppure, il vincolo della contabilità non è un ostacolo semplice da superare. Il nostro legislatore ha basato l'intero sistema di accertamento sulle scritture contabili, quindi occorrerebbe cambiare il concetto fondamentale. Dall'altra parte immaginare la persistenza di un regime fiscale ancorato alla determinazione del reddito d'impresa su basi analitiche-contabili in via ordinaria, non è possibile. Tuttavia, però, se dal punto di vista della disciplina tributaria dettata dal D.P.R. 600/1973 l'accertamento è strettamente vincolato alla presenza di contabilità attendibile o meno, dal lato della giurisprudenza c'è un "inversione di marcia. Questo si può vedere dalle stesse sentenze che la Corte di Cassazione ha emanato negli ultimi anni, dove ha affidato all'Amministrazione una riservata discrezionalità nella scelta del metodo da adottare. Ciò non può che essere considerato il frutto di un ormai obsoleto sistema di accertamento. Siamo ancora incentrati, legalmente, sull'importanza della contabilità, quando nella realtà la giurisprudenza permette all'Ufficio di prescindere dalla stessa, anche se formalmente regolare, e di procedere all'accertamento induttivo.

Fatte queste considerazioni, possiamo affermare che l'attuale normativa in tema di accertamento tributario è in una fase di transizione. Si sta assistendo a un momento di passaggio da un regime che vede l'accertamento analitico come la metodologia privilegiata per il controllo del reddito d'impresa da parte dell'Amministrazione finanziaria, dove la corretta tenuta della contabilità ha un ruolo sostanziale, a un nuovo regime che privilegia

l'accertamento induttivo e che consente all'Amministrazione finanziaria la determinazione del reddito d'impresa con metodi presuntivi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare. È anche vero che, al momento, il concetto di regolarità formale dei libri e dei registri contabili è messo a dura prova dai sistemi informatici utilizzati per la rilevazione delle stesse operazioni contabili

Con riferimento alla contabilità e percepita la sua importanza, sarebbe opportuna anche una riqualificazione del concetto di "inattendibilità", vista la sua imprecisa definizione normativa. Nonostante la giurisprudenza se ne sia occupata, comunque non è stata in grado di specificare in maniera più precisa e univoca il concetto d'inattendibilità, il quale rimane ancora alquanto approssimato.

La nuova linea evolutiva in materia di accertamento del reddito d'impresa potrebbe tener conto della dimensione aziendale, come spartiacque logico tra le diverse modalità di determinazione del reddito, degli obblighi contabili e delle tipologie di accertamento.

Qualche cambiamento è avvenuto con l'introduzione dei metodi standardizzati. Con questi metodi si va oltre, infatti, al ruolo giocato dalle scritture contabili e si crea una differenziazione in ambito di applicazione, perché sono sottoposti a questi controlli solo quei soggetti con un volume di ricavi specifico, sotto a un determinato limite che non può essere superiore a 7,5 milioni di euro. Però, non si riesce a decidere quale sia il sistema più opportuno per il controllo del reddito delle piccole e medie imprese. Pur proponendo la possibilità di utilizzo del criterio di potenzialità economica, non si vuole rinunciare alla possibilità di effettuare controlli anche su basi di effettività.

La tradizionale bipartizione tra soggetti in contabilità ordinaria e semplificata potrebbe essere sostituita da soggetti tassabili in base al bilancio e soggetti tassabili in base agli studi di settore. Nel momento in cui si decidesse di utilizzare gli studi di settore o gli ISA come unico metodo per accertare il reddito delle piccole imprese dovrebbe essere rivisto l'obbligo contabile per arrivare ad avere un sistema semplificato, senza inutili adempimenti e correlati costi per le piccole imprese. Mentre, gli studi di settori per le grandi imprese potrebbero rimanere un avviamento per controllo, dove i risultati degli stessi sarebbero integrati da verifiche mirate da parte degli Uffici.

Forse un po' per tutto questo, dal 2017 ad oggi non si parla più di studi di settore ma di *indicatori di compliance*. Si riassume così il restyling cui sono stati sottoposti gli strumenti standardizzati. Da questi nuovi indicatori ci si aspetta una semplificazione e una maggior precisione. Ad esempio, sul lato della maggior precisione, si prevede che alla stima dei ricavi si affiancherà quella del valore aggiunto e del reddito d'impresa e che il modello di regressione alla base del calcolo si fonderà sugli ultimi otto anni di storia dell'impresa o del professionista. Sul lato della semplificazione, si prevederà la riduzione del numero di modelli, pur restando invariata la platea dei contribuenti interessati, e un minor numero delle informazioni richieste al contribuente in sede di compilazione. Non ci resta che aspettare e vedere il risultato nei prossimi anni, una volta a rodaggio, di quest'applicazione di ISA in evoluzione.

SILVIA TRIGGIANI

LA CORRETTA DETERMINAZIONE DELL'IMU SULLE AREE INDUSTRIALI POSSEDUTE DA CONSORZI

Sommario: 1. Premessa - 2. Il criterio dell'assegnazione dei lotti industriali per la determinazione della soggettività IMU - 3. L'esenzione per i consorzi di sviluppo industriale tra enti ex art 7, D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 - 4. Identificazione dei criteri per la determinazione delle base imponibile IMU delle aree industriali: il valore venale e gli indici di edificabilità

1. Premessa

Le vicende legate alla corretta determinazione dell'IMU sulle aree industriali gestite da consorzi risultano particolarmente controverse e connesse ad una serie di problematiche riguardanti il tipo di attività svolta e le finalità perseguite dai proprietari dell'area, l'assegnazione dei lotti industriali alle imprese ai fini della identificazione della soggettività passiva ed il tema della sussistenza dei requisiti per l'eventuale esenzione ex art 7, D.lgs. 504/1992.

La tipologia non univoca di area industriale, che include fabbricati, aree fabbricabili e aree non fabbricabili - come le infrastrutture, le aree verdi ed i capannoni industriali - rende inoltre complessa l'individuazione ed il calcolo della base imponibile del tributo locale.

Tali controverse questioni giuridiche sono state oggetto di diverse e talvolta contrastanti pronunce giurisprudenziali che solo

in parte la Corte di Cassazione ha risolto attraverso un'attività interpretativa in parte conforme alla *ratio* delle disposizioni previste dal D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992.

2. Il criterio dell'assegnazione dei lotti industriali per la determinazione della soggettività IMU

In merito alla soggettività IMU dei fabbricati o dei lotti destinati alle imprese presenti in un'area industriale, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 20797, sez. trib., depositata il 14.10.2016, riconosce che l'assegnazione di un lotto industriale da parte del consorzio di enti pubblici che gestisce un'area industriale, determina il riconoscimento del diritto di superficie e la soggettività passiva IMU in capo alle ditte assegnatarie e, richiamando i precedenti giurisprudenziali, ritiene opportuno verificare se e quali aree siano state attribuite a tali ditte.

Questo orientamento si fonda sui precedenti della stessa Corte Suprema in base ai quali - relativamente alla soggettività IMU - andrebbe verificato se l'opera costruita dal concessionario, al momento della cessazione del rapporto, torna nella disponibilità del concedente o se resta in proprietà al concessionario stesso.

Non è pertanto configurabile la soggettività passiva IMU di un consorzio di sviluppo di un'area industriale ai sensi dell'art. 3, comma I, del D.lgs. 504/1992 se vi sono, come sempre accade, fabbricati o aree fabbricabili che sono state regolarmente assegnate ad imprese.

Infatti, come si evince dalla disciplina civilistica, in tali casi non è rilevabile in capo al consorzio alcun diritto reale di superficie sui lotti oggetto di assegnazione¹.

¹ Secondo uno schema consueto, nelle procedure di ricostruzione previste dalla legge n. 219/1981 che prevedono l'assegnazione provvisoria del suolo dal consorzio industriale alle ditte e la conseguente concessione *ad aedificandum* sul medesimo in favore del concessionario, già prima dell'assegnazione definitiva dell'area, l'ASI (Area di sviluppo industriale) trasferisce - se pure provvisoriamente - la proprietà superficaria dei lotti e delle eventuali costruzioni industriali, che è alla base della pretesa tributaria ai fini ICI del Comune, alle ditte assegnatarie ai sensi dell'art. 3 D.lgs. 504/92.

A norma dell'art. 952 c.c., primo comma, "il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà", infatti nel caso in cui il proprietario di un terreno conceda ad altri il diritto a costruire un fabbricato sul proprio suolo, costituendo a suo favore il

La disciplina IMU in materia di soggettività passiva prevede inoltre, all'art. 3 cit., che soggetti passivi sono i proprietari degli immobili di cui all'art. 1, comma II, ovvero i titolari del diritto reale di superficie sugli stessi.

Appare opportuno dunque dimostrare, in casi di contestazione, che l'attività di un'Area di Sviluppo Industriale risulti principalmente volta al recupero ed alla riconversione industriale, nonché alla assegnazione dei lotti alle imprese, e che il rapporto tra ASI ed imprese si costituisce, in un primo momento con una delibera di assegnazione (talvolta definitiva) che configura il trasferimento di un diritto di superficie in capo alla impresa assegnataria, ed in un secondo momento con l'atto di compravendita che trasferisce all'impresa il diritto di proprietà.

In queste ipotesi, dunque, non potrà che essere ritenuta fondata sia la mancanza di soggettività passiva IMU, ai sensi dell'art. 3 D.lgs n.504/1992, che quella della sussistenza del presupposto d'imposta, in quanto il consorzio non possiede più gli immobili.

Va in proposito osservato che, ai fini della soggezione all'imposta comunale sugli immobili (oggi IMU), nel caso di assegnazione di un'area demaniale per la costruzione di un opificio industriale, per stabilire se il provvedimento amministrativo - qualificabile come concessione "*ad aedificandum*" - sia costitutivo di un diritto reale di superficie con conseguente imponibilità, il rilievo decisivo che segna il tratto distintivo fra diritto personale di godimento e il diritto di superficie dovrebbe essere attribuito alla destinazione dell'opera costruita dal concessionario al momento della cessazione del rapporto.

Dunque, come esaminato, se l'area torna nella disponibilità del concedente, ci troviamo in presenza di un rapporto obbligatorio che non rileva ai fini della soggettività IMU, mentre qualora, invece, passasse definitivamente in proprietà del concessionario, il diritto in virtù del quale l'ha realizzata avrebbe sicuramente la natura reale del diritto di superficie trasferito in capo alle imprese

diritto di superficie, resterebbero però separati la proprietà dell'area da quella del fabbricato realizzato su di essa.

Per effetto della costituzione del diritto di superficie, la proprietà della costruzione rimane quindi distinta e separata rispetto alla proprietà del suolo sottostante, e perciò ne consegue che il soggetto passivo ai fini ICI sul valore del fabbricato è, a decorrere dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione, il proprietario del fabbricato medesimo (cfr. Cass., sez. trib., 4.08.2006, n. 17730; Corte cost., sent. del 28.05.1999, n. 200).

assegnatarie (Sent. Cass. n. 22757/2004) e di presupposto d'imposta.

Su tale punto va tuttavia chiarito che si è formato un diverso successivo orientamento della stessa Corte di Cassazione che, nelle sentenze n. 6763 del 19 marzo 2010 e n. 28160 del 26 novembre 2008, ha riconosciuto ai fini della soggettività ICI che il carattere temporaneo dell'acquisizione in proprietà non interferisce sui presupposti impositivi e che pertanto il prelievo tributario segue l'eventuale temporaneità del suo diritto.

Ciò appare condivisibile anche alla luce delle complesse vicissitudini non prevedibili che possono nel tempo condizionare l'esito finale della proprietà di una superficie.

E proprio a tal proposito, è stato precisato da altra giurisprudenza più in generale che *"il soggetto cui sia stata messa a disposizione un'area demaniale per la realizzazione di un opificio industriale nel Mezzogiorno d'Italia (Legge n. 219 del 14 maggio 1981) è tenuto al versamento dell'IMU dal momento in cui ha avuto la disponibilità dell'area stessa"*².

3. L'esenzione per i consorzi di sviluppo industriale tra enti ex art 7, D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992

L'art 7, comma 1, lett. a), del D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.), prevede che *"Sono esenti dall'imposta: a) gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali"*.

Tale disposizione ha formato oggetto di interpretazione autentica da parte del legislatore con l'art. 31, comma 18, legge n. 289/2002, secondo cui *"L'esenzione degli immobili destinati ai compiti istituzionali posseduti dai consorzi territoriali, prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, si deve intendere applicabile*

² Cfr. Cass., Sez. trib., n. 21288, dell'8 agosto 2008, Cass., Sez. trib., n. 22757 del 3 dicembre 2004 e Cass., Sez. trib., n. 16130, del 18 agosto 2004.

anche ai consorzi tra enti territoriali ed altri enti che siano individualmente esenti ai sensi della stessa disposizione”³.

La prima norma agevolativa (art. 7), che riguarda anche i consorzi costituiti tra Enti pubblici o per lo sviluppo di aree industriali, prevede dunque - ai fini dell'esenzione IMU - la necessaria sussistenza di due requisiti: un requisito oggettivo ed un requisito soggettivo.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione ex art. 7 va dunque rilevata la sussistenza della finalità istituzionale degli immobili posseduti dal consorzio e della natura di enti pubblici individualmente esenti, come ad esempio gli enti territoriali⁴.

A tal proposito deve rilevarsi che i Consorzi di Sviluppo Industriale, sin dalla loro istituzione, sono stati intesi come enti pubblici aventi lo scopo di favorire, soprattutto in aree svantaggiate come il Mezzogiorno d'Italia, lo sviluppo di iniziative industriali mediante l'individuazione di specifiche aree, a ciò destinate, gestite da soggetti giuridici svincolati nel loro agire dagli enti territoriali.

Relativamente alla disciplina dei Consorzi ASI, tra le disposizioni rilevanti va menzionato l'articolo 36, comma 5, della legge 5 ottobre 1991, n. 317, il quale conferma che *“I consorzi di sviluppo industriale di cui al comma 4 promuovono, nell'ambito degli agglomerati industriali attrezzati dai consorzi medesimi, le condizioni necessarie per la creazione e lo sviluppo di attività produttive nei settori dell'industria e dei servizi. A tale scopo realizzano e gestiscono, in collaborazione con le associazioni imprenditoriali e con le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, infrastrutture per l'industria, rustici industriali, servizi reali alle imprese, iniziative per l'orientamento dei lavoratori, dei quadri direttivi e intermedi e dei giovani imprenditori, e ogni altro servizio sociale connesso alla produzione industriale”*.

³ Vedi PICIOCCHI - GAMBINO, *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria*, in *Diritto e Pratica Tributaria* 6/2014, p. 21162. La disciplina delle esenzioni, contenuta nell'art. 7, D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, prevede un ampio ventaglio di ipotesi, alcune delle quali non hanno mancato di suscitare accessi contrasti interpretativi.

⁴ Nel richiamare espressamente il summenzionato art. 31, 18° comma, legge n. 289 del 2002, la circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 conferma l'applicabilità, anche nel contesto dell'IMU, dell'esenzione in esame con riguardo ai consorzi non solo tra enti territoriali, ma anche tra questi ultimi e qualsiasi altro dei soggetti ammessi a beneficiarne ai sensi dell'art. 7, 1° comma, lett. A.

Controversa è la rilevanza della qualifica di tali consorzi come Enti Pubblici Economici, considerati come soggetti che svolgono attività commerciale di natura privata.

Tuttavia, la finalità istituzionale dei consorzi di sviluppo industriale risulta chiaramente innanzitutto dal fatto che i lotti di terreno industriale liberi e/o dotati d'opere infrastrutturali, di cui all'art. 39 del Testo Unico delle leggi per gli interventi nei territori della Campania, Basilicata, Puglia e Calabria colpiti dagli eventi sismici del novembre 1980, del febbraio 1981 e del marzo 1983, approvato con D.lgs. del 30 marzo 1990 n. 76, sono destinati allo sviluppo economico ed a favorire l'insediamento produttivo, la promozione ed il rilancio dell'area industriale.

I consorzi di sviluppo industriale hanno adottato propri piani di assetto delle aree e dei nuclei industriali, nei quali sono indicati anche gli impianti e le infrastrutture idonei ad assicurare la tutela dell'ambiente, in conformità all'articolo 2, commi 11, 11 bis e 11 ter del decreto legge 149/1993, convertito con modificazioni dalla legge 237/1993.

Le imprese richiedenti, alle quali vengono assegnati i lotti, sono preselezionate, quindi, nessun potere discrezionale è previsto per il trasferimento dei lotti che hanno un'assegnazione provvisoria.

L'Ente non ha dunque possibilità di esercitare alcuna autonomia di scelta né finalità commerciale, ma deve svolgere solo il suo compito istituzionale che giocoforza è anche di natura pubblica; infatti, deve affidare al terzo Ufficiale rogante per gli atti pubblici, che giustamente vengono imposti dalle pubbliche autorità, il trasferimento alle aziende, individuate con criteri pubblicistici.

Già il modo con il quale sono ottenuti questi beni e la loro finalità evidenziano, senza ombra di dubbio, che l'attività del consorzio avviene istituzionalmente senza alcun intervento finanziario oneroso (quindi senza costi economici) e senza scopo di lucro ed in virtù delle proprie specifiche caratteristiche di Ente pubblico preposto alla gestione, conservazione e cessione delle aree, con prezzo pubblico determinato da altri Enti⁵.

Assume inoltre rilevanza l'assegnazione ai soggetti individuati pubblicamente quali corretti destinatari per il rilancio dell'economia di quelle specifiche zone territoriali, senza alcun ricavo economico e alcun utile fiscalmente tassabile.

⁵ G. SPAZIANI TESTA, *L'esenzione Ici per le attività degli enti non commerciali al vaglio del Dipartimento delle finanze*, in *Corr. trib.*, 2009, 751.

L'analisi di questa finalità, stabilita da un ben specifico quadro normativo, è sufficiente a dimostrare che tali attività relative agli immobili nella disponibilità provvisoria dei consorzi non sono mai operazioni commerciali o imprenditoriali, ma solo di gestione assolutamente istituzionale, così come previsto dall'art 7 cit., e che nessuna operazione commerciale o speculativa di tipo economico appare configurabile.

Il consorzio, con tali caratteristiche, risulta essere dunque soggetto esente dall'imposta in quanto ha lo scopo di favorire il sorgere di nuove iniziative imprenditoriali nei settori dell'industria e dei servizi nelle zone dei consorziati ed ha il compito di gestire tali aree.

La finalità perseguita, ovviamente anche attraverso la locazione di aree o lotti a terzi da parte del consorzio, non è mai inquadrabile in un'ottica imprenditoriale ed assolutamente non è finalizzata alla realizzazione di un guadagno o di reddito in quanto i consorzi spesso utilizzano i proventi, derivanti proprio dai residui contributi trasferiti dalle imprese e non riutilizzati e dalla locazione e cessione dei lotti, per la realizzazione di opere necessarie al completamento degli insediamenti produttivi e delle infrastrutture, nonché per ulteriori iniziative finalizzate allo sviluppo e tutela delle aree⁶.

Dunque, i consorzi gestiscono e perseguono, in questi casi ancora più chiaramente, la propria finalità istituzionale con tali proventi o contributi e con fondi pubblici per conto dei consorziati, ovvero gli Enti locali, nelle aree ricadenti nel perimetro territoriale.

Tale attività, caratterizzata da codesto vincolo di utilizzo delle risorse, è sotto il monitoraggio della Regione e della Corte dei

⁶La risoluzione Min Fin. 4/DF del 4 marzo 2013 ha chiarito, ai fini dell'esenzione IMU, che è ammessa la distinzione tra soggetto possessore e soggetto utilizzatore, a condizione che la concessione dell'uso avvenga a titolo gratuito, dal momento che l'ente concedente non trae, in tal caso, alcun reddito dalla concessione. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 10124/2019, ha ritenuto che non è commerciale l'attività di prestazione di servizi che vengono offerti gratuitamente ovvero dietro pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici, o, comunque, radicalmente inferiori ai costi di produzione. In altri termini, l'agevolazione ex art. 7 D.lgs. n. 504/1992 spetta a prescindere da qualsiasi qualificazione soggettiva (ente senza scopo di lucro), ma, semplicemente, avendo come criterio lo svolgimento con modalità antieconomiche (trattandosi di corrispettivi simbolici) dell'attività. Cfr. VAGLIO, *Esenzione ICI/IMU degli enti non commerciali solo se lo svolgimento delle attività agevolate è «effettivo» e «con modalità non commerciali»*, in GT - Riv. giur. trib., 2012, 401.

Conti, la quale annualmente è chiamata a verificarne il relativo rendiconto e ciò determina una particolare responsabilità per eventuali danni patrimoniali arrecati in caso di mancata osservanza del vincolo di destinazione da parte del consorzio (Cass., SS.UU, n. 7293 del 13 aprile 2016)⁷.

Inoltre, ai fini dell'esenzione ICI ex art 7, lett. a), ove non è prevista una specifica disposizione analoga a quella della diversa ipotesi prevista dall'art. 7 lett. i), che richiede espressamente lo svolgimento di attività istituzionale con modalità non commerciale, l'attività può essere esercitata anche con modalità commerciali, come la locazione dietro corrispettivo, purché sia volta al raggiungimento della finalità istituzionale.

Tale finalità non deve confondersi con quella di interesse o servizio pubblico⁸.

Dunque, da ciò risulta ben chiara ed incontestabile la finalità istituzionale del consorzio, rappresentata da un duplice obiettivo consistente nello sviluppo socio economico di un'area territoriale specifica e dal mancato perseguimento di lucro o di finalità commerciale o imprenditoriale.

Peraltro, in tali casi, come confermato dalla stessa giurisprudenza di merito (CTR Campania, sez. di Salerno, sez IV, n. 9452 del 2015, e sez. 9, n. 10817, depositata il 14.12.2018), l'ASI (area di sviluppo industriale) è in possesso del requisito oggettivo previsto

⁷ I Consorzi ASI in Campania, ad esempio, fanno parte dei consorzi disciplinati dal legislatore nazionale (art. 36, legge n. 317 del 5 ottobre 1991 ed art. 2, legge n. 237 del 19 luglio 1993) e definitivamente tipizzati con la Legge Regione Campania n. 16 del 13 agosto 1998, e successive modifiche ed integrazioni, che costituiscono associazioni tra enti locali ed enti pubblici con lo scopo di favorire il sorgere di nuove iniziative imprenditoriali nei settori dell'industria e dei servizi, rispetto al quale, ai sensi dell'art. 4, comma 2, lett. r) dello Statuto approvato il 23.10.1999, il Consorzio ASI di Salerno *"gestisce le aree industriali realizzate nella provincia di Salerno ai sensi dell'art. 32 della legge 14 maggio 1981, n. 219 e della legge n. 219/1981 ed esercita le funzioni amministrative relative al completamento degli insediamenti produttivi nelle medesime aree"*.

⁸ Cass. civ., Sez. V, Ord., 25/02/2020, n. 4997. In tema di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7 comma 1, lett. a), del D.lgs. n. 504 del 1992, in quanto norma di stretta interpretazione, si applica soltanto agli immobili, ivi elencati, posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici *"destinati esclusivamente ai compiti istituzionali"*; peraltro, le *"finalità istituzionali"*, proprie dell'ente locale, non possono essere identificate con il concetto di *"servizi pubblici"*, i quali, non rientrandovi, possono essere svolti anche tramite altri soggetti, quali le aziende municipalizzate, altri enti o società (tra cui il Consorzio ASI - Area sviluppo industriale), non aventi diritto a godere di detta esenzione in quanto svolgenti attività commerciale.

per l'esenzione ICI/IMU, rappresentato dallo svolgimento esclusivo di attività istituzionale, come da atto costitutivo, consistente nell'incentivare lo sviluppo socio economico di una determinata area territoriale o di altre attività equiparate dal legislatore.

Per quanto riguarda il requisito soggettivo - costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico che non ha come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali - per beneficiare dell'esenzione ex art 7, viene riconosciuto, in tali casi, che ".... i Consorzi siano esclusivamente composti da consorziati che siano individualmente esenti dall'imposta"⁹.

Analizzando approfonditamente l'orientamento giurisprudenziale di legittimità e di merito prevalente, si conferma quindi che - al fine del riconoscimento dell'esenzione prevista dall'art 7 dall'IMU - debbono essere accertati entrambi i due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo.

Per i Comuni facenti parte del consorzio, occorre dunque constatare l'esistenza della connotazione soggettiva, vale a dire la partecipazione nella compagine consortile di Enti esentati dal tributo, e la destinazione dell'immobile ad attività istituzionali¹⁰, in quanto, secondo l'orientamento giurisprudenziale maggioritario, "la norma richiede la coesistenza di un presupposto soggettivo nel titolare degli immobili - nella specie i consorzi tra gli enti indicati - e di uno oggettivo consistente nella destinazione esclusiva degli immobili ai compiti istituzionali", rimettendo all'Ente-Consorzio, in caso di controversia, l'onere di provare l'esistenza dei due requisiti.

4. Identificazione dei criteri per la determinazione delle base imponibile IMU delle aree industriali: il valore venale e gli indici di edificabilità

È opportuno ricordare che la disciplina su cui si fonda l'imposta comunale, all'art. 1, comma 2, D.lgs. 504/92, afferma che il "Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati,

⁹ Secondo altri precedenti giurisprudenziali, "è evidente che l'esenzione ICI non può non estendersi anche ai Consorzi rappresentati dai suddetti Enti Pubblici, per i quali opera l'esenzione ICI ex art. 7 comma 1 lett. a) del D.Lgs. 504/92, atteso che la parte ricorrente è dotata di personalità giuridica pubblica e la sua attività gestionale è volta senza, fini di lucro, al raggiungimento dello scopo istituzionale: favorire lo sviluppo delle aree ex art. 32 della Legge 219/81" (Comm. Trib. Avellino, Sez. IV, n. 272/2017).

¹⁰ Vedi Comm. Trib. Cagliari, Sez. 2, Sent. n. 16/2018.

ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa".

L'art 2 definisce quale fabbricato *"l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta al catasto edilizio urbano ..."*.

L'art. 5, comma 3, afferma che *"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..."*.

Il riferimento considerato, in tale ultima norma, è quello relativo alle scritture contabili.

Al comma 5, dell'art. 5, è previsto che per le aree fabbricabili il valore è costituito invece da quello venale in comune commercio.

Alla luce di tali disposizioni si è posta la questione relativa alla possibilità, nonostante la conformazione variegata di un'area industriale, di fondarsi sulle scritture contabili per la corretta individuazione della base imponibile dell'intera superficie.

A tale scopo è necessario innanzitutto tener conto che di essa fanno parte non solo fabbricati, ma anche aree fabbricabili, infrastrutture e/o terreni agricoli o aree verdi non edificabili.

È evidente l'impossibilità di ricondurre l'intera area industriale comprendente infrastrutture, area verde, strade, parcheggi, fognature ecc., nella categoria catastale D propria dei fabbricati detenuti da imprese e determinare la base imponibile sulla base dei valori risultanti dalla contabilità (costo complessivo di realizzazione), soluzione che è stata considerata da parte della giurisprudenza¹¹.

Inoltre, come acclarato dalla giurisprudenza anche della stessa Corte di Cassazione, i lotti dei consorzi sono speso assegnati alle singole imprese con trasferimento dell'onere fiscale e della soggettività IMU in capo a queste ultime (cfr. paragrafo precedente).

¹¹ La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 6335/2020 del 12.12.2019, depositata il 05.03.2020, accogliendo il ricorso del Comune facente parte di un consorzio di area di sviluppo industriale (ASI), cassava con rinvio la sentenza CTR della Campania, Sez. Staccata di Salerno, ritenendo che *"Risulta altresì censurata ... la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva considerato privo di specificità il richiamo alle scritture contabili del Consorzio ASI, avendo l'appellante fatto espresso riferimento al valore ai fini ICI determinato dall'ente impositore in riferimento al costo complessivo così come riportato nella nota integrativa al bilancio di esercizio, approvato dall'Organo Assembleare dell'A.S.I...."*.

Con riferimento alla determinazione della base imponibile dell'area industriale e della conseguente assoggettabilità ad imposta, il valore della base imponibile non può dunque risultare dalle scritture contabili relativamente alle infrastrutture ed alle immobilizzazioni materiali indicate nel bilancio.

Difatti, da quanto esaminato, non risulta esservi alcuna norma che consenta all'Ufficio di individuare come base imponibile il costo risultante dal bilancio o le spese di realizzazione delle opere infrastrutturali, in quanto il tale valore risulta applicabile esclusivamente ai "*fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati*" come statuito dall'art. 5, comma 3, D.lgs. 504/92.

Diversamente opinando si giungerebbe a considerare tassabili ai fini IMU le infrastrutture facenti parte dell'area industriale, le aree fabbricabili e quelle non fabbricabili, giungendo, poi addirittura, a determinare il valore imponibile sulla base del costo talvolta sostenuto dallo Stato per realizzarle.

Infatti, come ampiamente illustrato dalla giurisprudenza¹² relativamente alle pretese IMU¹³, le opere infrastrutturali di un consorzio in un'area industriale (strade, aiuole, fogne, parcheggi etc.), non potrebbero mai rientrare nel primo periodo del secondo comma dell'art. 1, D.lgs. 504/92, non avendo alcuna delle caratteristiche proprie dei fabbricati ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.lgs.

¹² Cfr. CTP Pz. 380/1/07, CTP Avellino nn. 208/8/08, 622/2016, 623/2016, 624/2016, 1794/2016, 1793/2016. Ed inoltre CTR della Campania, Sez. Staccata di Salerno, nn. 2570 e 2571, depositate in data 08.06.2020, e n. 3418 depositata il 02.07.2020 in sede di riassunzione a seguito di Ordinanza di Cassazione.

¹³ È evidente che, sulla base di tali diversi citati giudizi della CTR, il CTU - ai fini della determinazione del valore da attribuire all'intera area ASI - calcolava i valori dell'area fabbricabile e riteneva tecnicamente non attribuibile in alcun modo alle infrastrutture (strade, aiuole, rete fognaria ed illuminazione) il valore delle scritture contabili, né lo stesso valore venale delle aree edificabili. Da ciò ne consegue che la determinazione della base imponibile operata dal Comune andava dichiarata comunque illegittima in violazione dell'art. 5, D.lgs. n. 504/1992 e dell'art. 7 L. 212/2000, poiché non solo non si teneva conto della mancanza assoluta dei requisiti normativamente previsti, né era stato considerato lo scarso (se non inesistente) indice di edificabilità delle aree infrastrutturali (strade, aiuole, rete fognaria ed illuminazione) a differenza delle aree commerciali/industriali edificabili, ma - fatto ancor più grave come confermato dalla decisione precedente della CTP - si era attribuito illegittimamente il valore delle scritture contabili senza che alcuna previsione legislativa lo consentisse.

504/92, che fornisce la definizione di fabbricato, né (se non parzialmente) tra le aree fabbricabili ai fini dell'IMU¹⁴.

Sul punto, in diverse occasioni è stata tuttavia ridotta drasticamente l'estensione delle aree tassabili e considerato il valore imponibile di aree infrastrutturali industriali su cui determinare l'imposta comunale basandosi sui valori (normalmente riconosciuti alle aree fabbricabili) di mercato al costo di espropriazione e non sulle scritture contabili.

In particolare, nei richiamati contenziosi¹⁵ veniva disposta dall'Ufficio una consulenza tecnica sulla determinazione del valore dei lotti, sulla loro non classificazione in cat. D, sulla natura ed epoca di realizzazione delle opere di urbanizzazione e sul ridotto valore di mercato di alcune di esse.

Ad ogni modo, in ordine al riconoscimento della corretta determinazione della base imponibile ai fini IMU delle infrastrutture (strade, aiuole, aree verdi, rete fognaria ed illuminazione, etc.) facenti parte di un'area industriale, andrebbe tenuto presente che tali valutazioni sono supportate dai principi guida indicati dall'evoluzione giurisprudenziale proprio della Corte di Cassazione che privilegiano correttamente gli indici di edificabilità delle diverse zone all'interno dell'area industriale, e pertanto, in taluni casi, ciò dovrebbe portare ad affermare l'esclusione delle stesse dalla base imponibile IMU.

Tale criterio guida assume una notevole rilevanza in tali casi.

Difatti, nell'ambito del giudizio di legittimità tra il Consorzio per l'Area di Sviluppo Industriale della Provincia di Avellino (ASI) ed il Comune di Conza (Cass., sentenza n. 20797 del 14 ottobre 2016¹⁶), la Suprema Corte ha ritenuto che, in tema di ICI, la

¹⁴ Sul tema della determinazione della base imponibile di fabbricati ed aree fabbricabili detenute da imprese cfr. PICCIAREDDA., *La determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche*, in Riv. dir. trib., 2006, 317; GRIMALDI, *Il classamento catastale ai fini ICI*, Giur. Trib., 2004, 474; GEMMA BREZZONI, *ICI e aree fabbricabili - Nota a sentenza*, in Bollettino tributario d'informazione, 2004, n. 11, pag. 871; BONARDI G. - PATRIGNANI C., *I macchinari sono esclusi dal calcolo della rendita catastale dei fabbricati industriali*, in Il fisco, 2004, pag. 2385.

¹⁵ CTR della Campania, Sez. Staccata di Salerno, n. 2570/2020 e 2571/2020 cit..

¹⁶ Più precisamente, dall'orientamento della Suprema Corte, risulta che "la valutazione dell'area medesima deve essere effettuata secondo il criterio del valore commerciale complessivo, tenendo ben presenti i differenti livelli di edificabilità delle parti la che compongono, il che può essere espresso ricorrendo a indici medi di edificabilità riferiti all'intera area in considerazione del rapporto tra spazi riservati a costruzioni e spazi

base imponibile di un'area fabbricabile vada individuata, ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. n. 504 del 1992, in relazione al suo valore commerciale complessivo, il quale deve essere determinato considerando la differente natura delle parti che compongono l'area medesima ed, in particolare, secondo i differenti livelli di edificabilità che caratterizzano tali parti, che possono essere espressi attraverso indici medi di edificabilità riferiti all'intera area, calcolati in base al "*rapporto tra spazi riservati a costruzioni e spazi riservati ad infrastrutture e servizi di interesse generale.*"

Tali indici posso dimostrare anche l'inedificabilità (come nel caso delle infrastrutture).

Analogamente, in applicazione del suddetto criterio, la Suprema Corte, pur accogliendo il ricorso di un Comune, ha cassato la sentenza della Commissione tributaria non condividendo l'individuazione di tali opere sulla base delle scritture contabili e tenendo conto delle sole zone destinate ad edificazione, escludendo completamente quelle destinate ad infrastrutture e servizi.

La Suprema Corte è intervenuta sulla problematica in innumerevoli ulteriori occasioni, tracciando i contorni di un quadro sempre più delineato circa i requisiti che configurano il presupposto dell'imposizione di un'area industriale.

È il caso delle ordinanze nn. 16561/2011 e 16562/2011¹⁷, nelle quali la Corte di Cassazione ha escluso categoricamente la riconducibilità, in base all'articolo 1 del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, del presupposto dell'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.) "*all'idoneità del bene a produrre reddito o alla sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto*", e - richiamando il successivo articolo 5 - ha affermato che il valore dell'immobile va preso in considerazione esclusivamente in fase di determinazione della base imponibile e pertanto di calcolo della effettiva misura dell'imposta.

riservati ad infrastrutture e servizi di interesse generale." (Cass. civ. Sez.V, 07.05.2010, n. 11176.

¹⁷Riguardo ai requisiti di un'area che ne configurino il presupposto dell'imposizione, la Suprema Corte ha sancito che: "*in tema di imposta comunale sugli immobili (I.C.I.), il D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, articolo 1, in nessun modo ricollega il presupposto dell'imposta all'idoneità del bene a produrre reddito o alla sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto, assumendo rilievo il valore dell'immobile, ai sensi del successivo articolo 5, ai soli fini della determinazione della base imponibile e quindi della concreta misura dell'imposta*" (vedi ordinanze nn. 16561/2011 e 16562/2011).

In altre rilevanti pronunce, la Corte di Cassazione – richiamando l'articolo 11 quaterdecies, comma 16, della Legge n. 24/82005 - ha ricondotto la qualifica di area edificabile, che comporta l'esclusione dal beneficio della tassazione su base catastale (previsto per i soli terreni agricoli) e la soggezione alla valutazione in base al valore di mercato, al presupposto dell'inclusione dell'area stessa nel piano regolatore generale (cfr. Cass. 25506/06 e 25505/06¹⁸), anche nelle fattispecie in cui l'edificabilità del suolo sia effettivamente condizionata dalla sussistenza di specifici vincoli o destinazioni urbanistiche di pubblica utilità, che a maggior ragione ne presuppongono le potenzialità edificatorie, che infatti permangono nell'eventualità di decadenza dei vincoli preordinati all'espropriazione (Cass. Sent. 19620 del 17 luglio 2008¹⁹).

Tali vincoli o destinazioni urbanistiche hanno però una loro precipua valenza, in quanto vanno ad incidere sulla quantificazione dell'effettivo valore venale dell'intera area industriale e pertanto impattano sulla valutazione della base imponibile²⁰.

Da tutto ciò ne consegue che le superfici di un'area industriale comprese in una zona destinata dal P.R.G. a verde pubblico attrezzato ovvero a standard urbanistici (cfr. sentenza n. 5992/2015), non potranno mai ed in alcun caso essere qualificate come fabbricati, né come edificabili ove le stesse non prevedano alcun potenziale edificatorio.

La Suprema Corte, dunque, ha ribadito ancora una volta che presupposto per l'applicazione dell'imposta, da commisurare al valore di mercato, è la fabbricabilità dell'area o di parti di essa.

¹⁸Nelle sentenze 25506/2006 e 25505/2006 la Corte di Cassazione afferma che *“alla luce di quanto puntualizzato, specificamente in materia di I.C.I., dalla norma interpretativa di cui alla Legge n. 24/82005, articolo 11 quaterdecies, comma 16, la qualifica di area edificabile (implicante l'esclusione dal beneficio della tassazione su base catastale, previsto per i soli terreni agricoli, e la soggezione alla valutazione in base al valore di mercato) va ricollegata al semplice inserimento dell'area nel piano regolatore generale, indipendentemente dall'esistenza di piani particolareggiati o attuativi”*.

¹⁹ In tale sentenza la Suprema Corte precisa che *“la qualifica di area edificabile non può quindi ritenersi esclusa dalla ricorrenza di particolari vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo, giacché tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali connesse alle possibilità di trasformazione urbanistico-edilizia del suolo medesimo, ne presuppongono la vocazione edificatoria”, che peraltro “permane anche dopo la decadenza dei vincoli preordinati all'espropriazione per realizzare quelle pubbliche finalità”* (Cass. Sent. 19620 del 17 luglio 2008).

²⁰ Cfr. Cass. Civ. Sez. Trib. 11 aprile 2008 n. 9509, Cass. 19750/04, 11371/03, 2971/03, 7676/02, 13988/01, 15886/00, 15255/00.

Sono assoggettabili ad ICI/IMU le aree di pertinenza di aree edificabili, ovvero aree ad infrastrutture di lotti fabbricabili o già edificati soltanto se all'interno di zone urbanisticamente omogenee, e allorché vi sia un residuo di capacità edificatoria all'interno dell'ambito medesimo.

Solo in tale rara ipotesi anche le aree destinate ad infrastrutture, manifestando capacità reddituale, possono essere considerate edificabili ed assoggettabili all'imposta locale.

Tra le diverse aree adibite ad infrastrutture, alcune - come aiuole, parcheggi, fognature ed illuminazioni - non fanno parte urbanisticamente di un ambito omogeneo, ma sono classificate in parte dal PRG come aree agricole, dunque quasi interamente non edificabili.

Alla stregua di aree adibite a verde pubblico attrezzato, ovvero a standard urbanistici senza alcuna capacità volumetrica, le aree in oggetto occupate dalle infrastrutture (strade, fogne etc.) non possono essere assoggettate all'imposta IMU.

In tal senso, si è oramai consolidata la giurisprudenza di legittimità²¹.

E pertanto, relativamente a codeste tipologie di area, non potrà che ritenersi errata e infondata la modalità di accertamento e di definizione della base imponibile IMU basata illegittimamente sulle scritture contabili di un area di sviluppo industriale.

Per quanto riguarda la eventuale strumentalità delle opere infrastrutturali a vantaggio delle sole imprese che operano nell'area industriale, che potrebbe ricondursi all'art. 1, comma II, del D.Lgs 504/1992 con riferimento ai presupposti di imposta ICI, va chiarito che esso non è assolutamente riferibile a tali opere esistenti nell'area industriale quali servizi pertinenziali all'intera area industriale.

Va infatti precisato che, è vero che l'art. 1, comma II, D.Lgs 504/92, nel definire il presupposto ICI, fa riferimento anche ai

²¹ Si veda, ad esempio, quanto ribadito con la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 5992/2015, nella quale si legge: *"Ne deriva che un'area con tali caratteristiche non può essere qualificata come fabbricabile, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, e, quindi, il possesso della stessa non può essere considerato presupposto dell'imposta comunale in discussione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9169 del 21/04/2011; Cass. Sez. 5, Sentenza n.25672 del 24/10/2008). Manca, pertanto, il presupposto di imposta, limitato dal D.lgs. 30 settembre 1992, n. 504, artt. 1 e 2 per le aree urbane, ai terreni fabbricabili, intendendosi per tali quelli destinati alla edificazione per espressa previsione degli strumenti urbanistici ovvero - quale criterio meramente suppletivo - in base alle effettive possibilità di edificazione"*.

fabbricati *strumentali* o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa, ma tale norma prende in considerazione tutte le componenti collegate all'immobile da un rapporto di strumentalità che concorrono alla definizione fisica dell'unità immobiliare.

La Corte Cassazione, nelle sentenze nn. 21730/2004 e 24064/2006, ha infatti chiarito che tale strumentalità opera laddove l'immobile (ad esempio di un impianto industriale), senza alcuni *elementi costitutivi*, non può avere quella specifica destinazione di uso e la relativa capacità reddituale che è rilevabile in relazione, ad esempio, alle turbine di una centrale elettrica²².

Va dunque considerato, ai fini della strumentalità di un fabbricato e dell'assoggettabilità ad IMU, l'insieme del complesso produttivo nella sua interezza e la caratteristica dell'immobile quale componente strutturale ed essenziale dell'impianto fisso.

Certamente, nel caso di infrastrutture realizzate prima del trasferimento dei lotti dal ministero dell'industria al consorzio, queste non potrebbero mai essere considerate elementi costitutivi dell'attività produttiva o elementi essenziali (aventi autonomia funzionale e reddituale) e/o requisiti *strutturali* o *pertinenziali* del bene immobile (opificio) realizzato su quell'area industriale e rientrare per tali ragioni nella base imponibile di una imposta a carattere patrimoniale come l'IMU, in quanto trattasi di opere destinate alla collettività la cui finalità è rappresentata esclusivamente dall'erogazione del servizio pubblico a beneficio di tutti.

Per tale ragione appare chiaro che non assume alcun rilievo neppure l'eventuale manutenzione delle stesse da parte del consorzio a cui aderiscono enti territoriali.

L'inclusione di tali opere pubbliche nella sfera dell'imponibilità IMU attraverso una forzatura ed un utilizzo improprio del criterio della strumentalità, potrebbe per assurdo portare ad assoggettare ad imposta le infrastrutture in tutti i casi in cui l'immobile è servito da pubblici servizi, a prescindere dal trasferimento di proprietà e dalla gestione o manutenzione di alcune di tali opere da parte del consorzio e ciò renderebbe l'imposta locale incostituzionale per contrasto con il principio della capacità contributiva.

²² MARONGIU, *Le centrali elettriche e l'ICI in Tributi e impresa*, 2005, 5. La turbina delle centrale elettrica è certamente, secondo il lessico tributario, un immobile strumentale per sua natura, perché non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicale trasformazioni.

Deve concludersi, quindi, che oggetto dell'IMU non possono sicuramente essere le opere infrastrutturali incidenti nelle aree industriali del Comune, che - in ogni caso - la realizzazione di tali opere può essere avvenuta con contributi pubblici del Ministero e che pertanto il consorzio non risulta proprietario di alcuna area, né ovviamente delle infrastrutture.

Per quanto riguarda l'utilizzabilità di tali aree, ai fini della soggettività IMU, si dovrebbe tenere conto che essa non è riferibile al consorzio, che in ogni caso può risultare esente, ma prevalentemente alle ditte assegnatarie che ne hanno la disponibilità.

I RIFLESSI DELLA REGOLAZIONE ARERA SULLA TASSAZIONE DEI RIFIUTI

Sommario: *1. Il quadro normativo di riferimento; 2. Le disposizioni emergenziali; 3. L'intervento dell'ARERA alla luce del principio "chi inquina paga"; 4. Le problematiche inerenti le agevolazioni covid disposte da ARERA; 5. Le problematiche inerenti il bonus sociale disposto da ARERA.*

1. *Il quadro normativo di riferimento*

La regolazione del settore dei rifiuti, sul versante della necessaria provvista finanziaria è sempre stato un tema spinoso e di non facile approccio date le convergenti attribuzioni di ordine europeo, nazionale e locale.

A livello europeo diverse Direttive hanno definito obiettivi e principi, sulla base dei quali ciascuno Stato Membro ha poi adottato una peculiare normativa interna.

La Direttiva 1999/31/CE in materia di discariche ha stabilito la copertura dei costi di impianto, di esercizio e post esercizio attraverso il prezzo praticato dal gestore (articolo 10).

La Direttiva 2008/98/CE, si è occupata di definire il quadro giuridico della gestione dei rifiuti nell'UE, finalizzato alla protezione dell'ambiente e della salute umana, basato: (a) sul principio "chi inquina paga" (articolo 14); (b) sulla c.d. "responsabilità estesa del produttore" (articoli 3, 8); (c) sulla gerarchia nella gestione dei rifiuti (articolo 4), dalla prevenzione alle diverse opzioni di trattamento di un rifiuto; (d) sui principi di autosufficienza e di prossimità (articolo 16).

La Direttiva 2018/851/UE, che ha modificato la Direttiva 2008/98/CE, ha previsto l'implementazione di un modello di

economia circolare (Circular Economy), e, in particolare: (a) ha stabilito che gli Stati membri ricorrano “a strumenti economici e ad altre misure per incentivare l’applicazione della gerarchia dei rifiuti”, quali i regimi di tariffe puntuali (pay-as-you-throw), definiti dall’Allegato IV-bis come regimi che “gravano sui produttori di rifiuti sulla base dell’effettiva quantità di rifiuti prodotti e forniscono incentivi alla separazione alla fonte dei rifiuti riciclabili e alla riduzione dei rifiuti indifferenziati” (articolo 1, commi 4 e 10); (b) ha introdotto una nuova definizione di rifiuti urbani; (c) in relazione alla copertura dei costi di gestione dei rifiuti, ha introdotto nella Direttiva 2008/98/CE, l’articolo 8-bis, sui contributi finanziari versati dai produttori, in adempimento ai propri obblighi derivanti dalla responsabilità estesa del produttore.

La normativa italiana in attuazione delle direttive europee trova il suo fulcro nel c.d. decreto Ronchi (decreto legislativo 22 febbraio 1997, n. 22) che ha introdotto principi, obiettivi e definizioni che costituiscono ancora oggi i capisaldi della disciplina confluita poi nella parte IV del Testo Unico Ambientale (decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152) modificato e integrato poi dal decreto legislativo 3 dicembre 2010, n. 205, che ha successivamente recepito le novità introdotte con la Direttiva 2008/98/CE.

Come noto, il TUA, alla parte IV: (a) contiene la definizione di rifiuto e sottoprodotto; (b) definisce la “gestione” dei rifiuti” (articolo 183, comma 1, lett. n); (c) definisce la “gestione integrata dei rifiuti” (articolo 183, comma1, lett. oo); (d) classifica i rifiuti, secondo l’origine, in rifiuti urbani e rifiuti speciali e, secondo le caratteristiche di pericolosità, in rifiuti pericolosi e rifiuti non pericolosi (art. 184); (e) disciplina il riparto delle competenze tra Stato, regioni ed enti locali in materia di gestione dei rifiuti, fissando una complessa distribuzione delle competenze tra i diversi livelli territoriali (articolo 196); (f) detta norme in materia di organizzazione territoriale del servizio di gestione integrata dei rifiuti urbani, stabilendo in particolare che la gestione dei rifiuti urbani è organizzata di regola sulla base di ambiti territoriali ottimali (articolo 200).

In questo contesto occorre poi tenere presente come la gestione dei rifiuti sia un servizio pubblico locali a rete di rilevanza economica, e quindi rientra nell’ambito delle previsioni dell’articolo 3-bis del decreto-legge n. 138/2011 a norma del quale è assegnata alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, la funzione di definire il perimetro degli ambiti o bacini territoriali ottimali omogenei e istituire o designare gli enti di governo degli stessi. Segnatamente al comma 1- bis del medesimo articolo, è

prevista l'attribuzione agli enti di governo dell'ambito o bacini territoriali ottimali e omogenei, cui gli enti locali partecipano obbligatoriamente, le "funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, compresi quelli appartenenti al settore dei rifiuti urbani, di scelta della forma di gestione, di determinazione delle tariffe all'utenza per quanto di competenza, di affidamento della gestione e relativo controllo [...]".

Tuttavia questo percorso delineato dal legislatore ancora non è pienamente compiuto sul territorio nazionale, nell'ambito del quale, e l'interprete deve far quadrare gli obiettivi normativi e le funzioni (attribuite e) svolte da ciascun soggetto istituzionale, soprattutto nell'interpretazione delle norme primarie e secondarie adottate per assolvere al dettato legislativo europeo.

In questo contesto si inserisce la trasformazione di quella che era l'Autorità per l'energia elettrica il gas e il sistema idrico (Aeegsi) in ARERA, Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente con il nuovo compito di svolgere attività di regolazione e controllo nei settori dell'energia elettrica, del gas naturale, dei servizi idrici, del ciclo dei rifiuti e del telecalore.

Istituita con la legge n. 481 del 1995, è un'Autorità amministrativa indipendente che opera per garantire la promozione della concorrenza e dell'efficienza nei servizi di pubblica utilità e tutelare gli interessi di utenti e consumatori; funzioni svolte armonizzando gli obiettivi economico-finanziari dei soggetti esercenti i servizi con gli obiettivi generali di carattere sociale, di tutela ambientale e di uso efficiente delle risorse.

In particolare, l'articolo 1, comma 1, della legge 481/95 prevede che l'Autorità debba perseguire, nello svolgimento delle proprie funzioni, "la finalità di garantire la promozione della concorrenza e dell'efficienza nel settore dei servizi di pubblica utilità, (...) definendo un sistema tariffario certo, trasparente e basato su criteri predefiniti, promuovendo la tutela degli interessi di utenti e consumatori (...)".

L'articolo 1, comma 527, della legge 205/17, ha assegnato all'Autorità funzioni di regolazione e controllo in materia di rifiuti urbani e assimilati, precisando che tali funzioni sono attribuite "con i medesimi poteri e nel quadro dei principi, delle finalità e delle attribuzioni, anche di natura sanzionatoria, stabiliti dalla legge 481/95".

La predetta disposizione, espressamente attribuisce all'Autorità, tra le altre, le funzioni di: - "diffusione della conoscenza e della trasparenza delle condizioni di svolgimento dei servizi a beneficio dell'utenza" (lett. c); - "tutela dei diritti degli utenti [...]"

(lett. d); - “predisposizione ed aggiornamento del metodo tariffario per la determinazione dei corrispettivi del servizio integrato dei rifiuti e dei singoli servizi che costituiscono attività di gestione, a copertura dei costi di esercizio e di investimento, compresa la remunerazione dei capitali, sulla base della valutazione dei costi efficienti e del principio ‘chi inquina paga’” (lett. f); - “approvazione delle tariffe definite, ai sensi della legislazione vigente, dall’ente di governo dell’ambito territoriale ottimale per il servizio integrato e dai gestori degli impianti di trattamento” (lett. h); - “verifica della corretta redazione dei piani di ambito esprimendo osservazioni e rilievi” (lett. i).

Con la deliberazione 443/2019/R/RIF, l’Autorità ha adottato il Metodo Tariffario Rifiuti (MTR) introducendo una regolazione per l’aggiornamento delle entrate tariffarie di riferimento, basata su criteri di riconoscimento dei costi efficienti. Per quanto di interesse in questa sede, l’articolo 5 reca specifiche disposizioni in materia di corrispettivi per l’utenza, prevedendo che: - in ciascuna delle annualità 2020 e 2021, a partire dalle entrate relative alle componenti di costo variabile e di quelle relative alle componenti di costo fisso individuate sulla base delle disposizioni di cui al MTR, siano definiti: o l’attribuzione dei costi tra utenze domestiche e non domestiche, in continuità con i criteri di cui alla normativa previgente; o i corrispettivi da applicare all’utenza finale, in coerenza con le tabelle 1a, 1b, 2, 3a, 3b, 4a, 4b del d.P.R. 158/99 (comma 5.1); - nei casi in cui siano in vigore sistemi di tariffazione puntuale che abbiano superato l’applicazione delle citate tabelle, oppure nel caso in cui se ne preveda l’introduzione a partire dall’anno 2020, la nuova metodologia trovi applicazione nel periodo considerato, per la sola determinazione dei costi efficienti da riconoscere alle gestioni (comma 5.2).

In tema di “articolazione della tariffa”, tuttavia, il d.P.R. 158/99 prevede la ripartizione delle entrate tariffarie per fasce di utenza, suddivise in domestiche e non domestiche, specificando come appresso che:

- per le utenze domestiche:

la quota fissa (TFd) della tariffa è data dal prodotto della quota unitaria (espressa in €/mq) per la superficie dell’abitazione (indicata in mq) corretta per un coefficiente di adattamento (Ka); i valori di tale coefficiente di adattamento (che tiene conto della reale distribuzione delle superfici degli immobili in funzione del numero di componenti del nucleo familiare costituente la singola utenza) sono riportati nelle tabelle 1a e 1b del d.P.R. 158/99 e sono stati elaborati per le tre aree geografiche (Nord, Centro, Sud) e per

Comuni con popolazione superiore e inferiore ai 5000 abitanti rispettivamente;

la quota variabile (TVd) si ricava come prodotto della quota unitaria (espressa in kg) per un coefficiente di adattamento (Kb) per il costo unitario (€/kg). I valori del coefficiente proporzionale di produttività dei rifiuti in funzione del numero di componenti del nucleo familiare (Kb) sono riportati nelle tabelle 2 del d.P.R. 158/99;

- per le utenze non domestiche (per le quali il citato d.P.R. 158/99 enuclea trenta categorie di attività):

la quota fissa (TFnd) è determinata come prodotto della quota unitaria (in €/mq) per la superficie del locale (in mq) per il coefficiente potenziale di produzione (Kc), il quale tiene conto della quantità potenziale di produzione di rifiuto connesso alla tipologia di attività. Gli intervalli dei valori attribuibili a tale coefficiente, che dovrà essere determinato dall'ente locale, sono riportati nelle tabelle 3a e 3b del d.P.R. 158/99 e sono stati elaborati per le tre aree geografiche e per Comuni con popolazione superiore e inferiore ai 5000 abitanti rispettivamente; la quota variabile (TVnd) è data dal prodotto del costo unitario (in €/kg) per la superficie del locale (in mq) per il coefficiente potenziale di produzione (Kd), il quale tiene conto della quantità di rifiuti minima e massima connessa alla tipologia di attività. Nelle tabelle 4a e 4b del d.P.R. 158/99, con riferimento alle tre aree geografiche, sono riportati, per Comuni con popolazione superiore e inferiore ai 5.000 abitanti rispettivamente, gli intervalli di variazione di tali coefficienti in proporzione alle tipologie di attività.

Il quadro normativo di riferimento in materia di corrispettivi del servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani e assimilati è completato dalle disposizioni recate dalla legge n. 147/13, che, all'articolo 1, commi 639 e seguenti, ha istituito la TARI, quale componente dell'imposta unica comunale (IUC), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti a carico dell'utilizzatore, corrisposta in base a tariffa commisurata ad anno solare.

L'articolo 1 della legge 147/13: - al comma 651 dispone che "il Comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158"; - al successivo comma 652 dispone altresì che "il Comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE [...], può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti

per unità' di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti".

Il comma di cui sopra, come innovato dall'articolo 57-bis del decreto-legge 124/19 alla luce dei compiti attribuiti all'Autorità in materia tariffaria, prevede poi che "nelle more della revisione del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158, al fine di semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe il Comune può prevedere, per gli anni a decorrere dal 2014 e fino a diversa regolamentazione disposta dall'Autorità [...], l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4a e 4b dell'allegato 1 al citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 158 del 1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50 per cento, e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b del medesimo allegato 1"; - al comma 658 stabilisce che "nella modulazione della tariffa, sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche"; - al comma 659 riconosce altresì ai Comuni la facoltà di "prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni in caso di: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente; d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; e) fabbricati rurali ad uso abitativo; e-bis) attività di prevenzione nella produzione di rifiuti, commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità di rifiuti non prodotti"; - al comma 660 dispone inoltre che il Comune può deliberare ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle esplicitamente previste dal comma 659; in questo caso "la relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa e deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune"; - al comma 668 riconosce poi ai Comuni che abbiano realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti, la facoltà di prevedere "l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI", la quale è "applicata e riscossa direttamente dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani".

In tema di costi riconosciuti e di termini per l'approvazione delle tariffe, l'articolo 1 della legge 147/13: - al comma 654 stabilisce che "in ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, comprendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente"; - al comma 683 dispone che "il consiglio comunale deve approvare, entro il termine fissato da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, le tariffe della TARI [...]"; - al successivo comma 683-bis (introdotto dall'articolo 57-bis del decreto legge 124/19) prevede che, "in considerazione della necessità di acquisire il piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, per l'anno 2020, i Comuni, in deroga al comma 683 e all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, approvano le tariffe e i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva entro il 30 aprile. Tali disposizioni si applicano anche in caso di esigenze di modifica a provvedimenti già deliberati".

2. Le disposizioni emergenziali

In considerazione dell'epidemia da virus COVID19, al fine di fronteggiare adeguatamente possibili situazioni di pregiudizio per la collettività, il Presidente del Consiglio dei Ministri ha adottato, con il d.P.C.M. 9 marzo 2020, misure rafforzate di contrasto e contenimento al diffondersi del virus COVID-19, di fatto estendendo all'intero territorio nazionale le misure restrittive di cui all'articolo 1 del d.P.C.M. 8 marzo 2020, inizialmente riferite alla Regione Lombardia e ad alcune province, e, in particolare, prevedendo: (a) la sospensione di tutte le manifestazioni organizzate, nonché degli eventi in luogo pubblico o privato, ivi compresi quelli di carattere culturale, ludico, sportivo, religioso e fieristico, quali, a titolo d'esempio, grandi eventi, cinema, teatri, pub, scuole di ballo, sale giochi, sale scommesse e sale bingo, discoteche e locali assimilati, contestualmente disponendo la sospensione di ogni attività nei predetti luoghi; (b) la sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche in presenza, nelle scuole di ogni ordine e grado; (c) la chiusura dei musei e degli altri istituti e luoghi della cultura; (d) la chiusura, nelle giornate festive e prefestive, delle medie e grandi strutture di vendita, nonché degli esercizi commerciali presenti all'interno dei centri commerciali

e dei mercati, estendendone anche la chiusura nei giorni feriali in presenza di condizioni strutturali o organizzative che non consentano il rispetto della distanza di sicurezza interpersonale di un metro; - la sospensione delle attività di palestre, centri sportivi, piscine, centri natatori, centri benessere, centri termali (ove non funzionali a livelli essenziali di assistenza), centri culturali, centri sociali, centri ricreativi.

Il d.P.C.M. 11 marzo 2020 ha poi introdotto ulteriori misure urgenti a carattere nazionale di contenimento del contagio, tra l'altro, stabilendo: (a) la sospensione delle attività commerciali al dettaglio, fatta eccezione per le attività di vendita di generi alimentari e di prima necessità individuate nell'allegato 1 al medesimo decreto; (b) la chiusura di mercati, salvo le attività dirette alla vendita di soli generi alimentari; (c) la sospensione delle attività dei servizi di ristorazione (fra cui bar, pub, ristoranti, gelaterie, pasticcerie), restando consentita la sola ristorazione con consegna a domicilio; (d) la sospensione delle attività inerenti i servizi alla persona (fra cui parrucchieri, barbieri, estetisti) diverse da quelle individuate nell'allegato 2 al decreto in parola.

Successivamente, con il d.P.C.M. 22 marzo 2020, allo scopo di contrastare e contenere ulteriormente il diffondersi del virus COVID-19 sull'intero territorio nazionale, sono state sospese tutte le attività produttive industriali e commerciali, ad eccezione di quelle indicate nell'allegato 1 al medesimo d.P.C.M., tra le quali, peraltro, figurano le "Attività di raccolta, trattamento e smaltimento dei rifiuti; recupero dei materiali" (codice ATECO 38) e le "Attività di risanamento e altri servizi di gestione dei rifiuti" (codice ATECO 39).

Il citato d.P.C.M. 22 marzo 2020 ha anche precisato che: - "l'elenco dei codici di cui all'allegato 1 può essere modificato con decreto del Ministro dello sviluppo economico, sentito il Ministro dell'economia e delle finanze" tanto che il citato allegato 1 al d.P.C.M. 22 marzo 2020 è stato poi aggiornato con il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 25 marzo 2020 anche al fine di consentire le attività degli impianti a ciclo produttivo continuo e le attività che sono funzionali ad assicurare la continuità delle filiere delle attività di cui al richiamato allegato 1 del d.P.C.M. 22 marzo 2020, nonché dei servizi di pubblica utilità e dei servizi essenziali, previa Comunicazione al Prefetto della Provincia ove è ubicata l'attività produttiva, comunque chiarendo che "il Prefetto può sospendere le predette attività qualora ritenga che non sussistano le condizioni previste".

Con il decreto-legge 19/20 è stato tra l'altro stabilito che, al fine di contenere e contrastare ulteriormente i rischi sanitari ed il diffondersi del contagio, possano essere adottate, su specifiche parti del territorio nazionale o sulla totalità di esso, e per periodi predefiniti non superiori a trenta giorni successivi al 3 aprile 2020, reiterabili e modificabili anche più volte fino al 31 luglio 2020, misure di limitazione della circolazione delle persone nonché la sospensione delle attività economiche non essenziali e delle situazioni che possano creare assembramenti di persone, prevedendo inoltre che le Regioni, in relazione a specifiche situazioni sopravvenute di aggravamento del rischio sanitario verificatesi nel loro territorio, possano adottare misure più restrittive, nell'ambito delle attività di propria competenza, senza incisione delle attività produttive e di rilevanza strategica per l'economia nazionale.

L'elenco delle attività produttive industriali e commerciali escluse dall'obbligo di sospensione è stato progressivamente ampliato con decreti del Presidente del Consiglio dei ministri del 10 e del 26 aprile 2020, che hanno comunque disposto che si continuino ad applicare le misure di contenimento più restrittive adottate dalle Regioni, relativamente a specifiche aree del territorio regionale.

Con i decreti da ultimo citati sono state comunque confermate molte delle misure restrittive sopra richiamate, contestualmente prevedendo: - con il d.P.C.M. 10 aprile 2020, che a partire dal 14 aprile 2020, i decreti del Presidente del Consiglio dei ministri dell'8, 9, 11 e 22 marzo 2020 cessino di produrre effetti; - con il d.P.C.M. 26 aprile 2020, che le relative disposizioni si applichino dalla data del 4 maggio 2020 in sostituzione di quelle del decreto del d.P.C.M. 10 aprile 2020 e siano efficaci fino al 17 maggio 2020.

Nell'ambito delle misure di "sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19" varate con il decreto-legge 18/20, all'articolo 107 è stato disposto che "i Comuni possono, in deroga all'articolo 1, commi 654 e 683, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, approvare le tariffe della TARI e della tariffa corrispettiva adottate per l'anno 2019, anche per l'anno 2020, provvedendo entro il 31 dicembre 2020 alla determinazione ed approvazione del piano economico finanziario del servizio rifiuti (PEF) per il 2020. L'eventuale conguaglio tra i costi risultanti dal PEF per il 2020 ed i costi determinati per l'anno 2019 può essere ripartito in tre anni, a decorrere dal 2021" (comma 5);

Nell'ambito delle misure per il rilancio dell'economia adottate con il decreto-legge 34/20: (a) l'articolo 138 ha abrogato il comma

683-bis dell'articolo 1 della legge 147/13 (comma introdotto dall'articolo 57-bis del decreto-legge 124/19, che fissava al 30 aprile 2020, il termine entro cui i Comuni, in considerazione della necessità di acquisire il piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, per l'anno 2020, sarebbero stati tenuti ad approvare le tariffe e i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva); (b) il comma 4 dell'articolo 107 del decreto-legge 18/20, con il quale il termine del 30 aprile 2020 di cui al citato comma 683-bis dell'articolo 1 della legge 147/13 era stato differito al 30 giugno 2020, di fatto uniformando il termine per l'approvazione degli atti deliberativi in materia di TARI al termine del 31 luglio 2020 fissato per l'approvazione del bilancio di previsione; (c) l'articolo 110 differisce dal 30 settembre al 30 novembre 2020 il termine per l'approvazione del bilancio consolidato 2019 da parte degli enti di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 118/11.

Con deliberazione 102/2020/R/RIF, l'Autorità ha prospettato l'effettuazione - nell'ambito della definizione di provvedimenti urgenti - di verifiche e approfondimenti per l'individuazione di misure volte alla mitigazione degli effetti derivanti dalla situazione emergenziale sull'equilibrio economico e finanziario del servizio di gestione dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati, ovvero dei singoli servizi che lo compongono, al fine di garantire la continuità nei servizi essenziali, la tutela dell'utenza, tenuto conto dei profili rilevanti di finanza locale.

Alla luce delle informazioni acquisite e delle esigenze di tutela emergenti, l'Autorità - unitamente alla valutazione degli strumenti dalla medesima attivabili nell'ambito delle proprie competenze - ha segnalato a Governo e Parlamento l'opportunità di un intervento normativo volto a supportare talune delle urgenti misure regolatorie in via di definizione e ad istituire un sistema per la perequazione dei costi di gestione del ciclo integrato dei rifiuti, anche differenziati, urbani ed assimilati, con la finalità di sostenere le iniziative adottate dai Comuni o da altri gestori delle tariffe, a tutela degli utenti, connesse alla citata emergenza epidemiologica da COVID-19, anche evidenziando il rilevante contributo che potrebbe giungere - alla tutela ambientale in un quadro di sostenibilità sociale - dall'adozione del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri cui è demandato, dalla normativa vigente, il compito di individuare i principi e i criteri in base ai quali l'Autorità è chiamata ad assicurare agli utenti domestici del servizio di gestione dei rifiuti in condizioni economico-sociali disagiate, l'accesso alla fornitura del servizio a condizioni tariffarie agevolate.

Con la deliberazione 158/2020 l’Autorità ha ritenuto, in particolare, urgente – anche in considerazione della disomogeneità delle decisioni al riguardo adottate sul territorio nazionale (e delle correlate difficoltà che ne possono conseguire sia per la finanza locale sia per l’equilibrio economico finanziario delle gestioni) – prevedere l’introduzione, nell’ambito della disciplina dei corrispettivi applicabili alle utenze del servizio di gestione integrata dei rifiuti, urbani e assimilati, di alcuni fattori di rettifica per talune tipologie di utenze non domestiche, al fine di tener conto del principio “chi inquina paga”, sulla base della minore quantità di rifiuti producibili, e di specifiche forme di tutela per quelle domestiche, in una logica di sostenibilità sociale degli importi dovuti.

Con specifico riferimento alle utenze non domestiche, l’Autorità pur facendo riferimento e definendo ferme le prerogative già attribuite dalla legge 147/13 agli Enti locali in materia di riduzioni ed esenzioni tariffarie, travisando il quadro normativo di riferimento che delinea le proprie attribuzioni ha disposto - in applicazione del già richiamato principio “chi inquina paga” - di declinare selettivamente l’intervento regolatorio.

L’Autorità ha poi ritenuto opportuno prevedere la facoltà di applicare fattori di correzione anche a favore di ulteriori categorie di utenti non domestici (riportate, a titolo esemplificativo e non esaustivo, nella Tabella 3 dell’Allegato A) che, pur non essendo soggette a provvedimenti di sospensione per emergenza COVID-19, abbiano, per effetto di una sospensione temporanea, anche su base volontaria, delle proprie attività, prodotto minori quantitativi di rifiuti; la riduzione tariffaria può essere riconosciuta dall’Ente territorialmente competente a seguito di specifica istanza presentata dall’utente che attesti, ai sensi del d.P.R. 445/00, la minore produzione di rifiuti nel periodo di sospensione per emergenza COVID-19.

Sicché l’Autorità in un’ottica di sostenibilità sociale dei corrispettivi riferibili alle utenze domestiche disagiate del servizio di gestione dei rifiuti, urbani e assimilati – nelle more ed in assenza dell’adozione del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, prevista dall’articolo 57-bis del decreto-legge 124/19, e delle conseguenti disposizioni che verranno definite dall’Autorità per assicurare ai medesimi utenti domestici in condizioni economico-sociali disagiate l’accesso alla fornitura del servizio a condizioni tariffarie agevolate – ha ritenuto opportuno prevedere la possibilità per gli Enti territorialmente competenti (e in ogni caso in accordo con l’Ente locale) di introdurre per l’anno 2020 specifiche agevolazioni su base locale, tenuto conto delle criticità sul tessuto

socio-economico prodotte dall'emergenza in atto disponendo che le citate agevolazioni tariffarie siano destinate al singolo nucleo familiare che risulti in possesso delle condizioni per l'ammissione al bonus sociale per disagio economico per la fornitura di energia elettrica e/o per la fornitura di gas e/o per la fornitura del servizio idrico integrato di cui, rispettivamente, all'articolo 12, comma 1, all'articolo 13, comma 1 e all'articolo 27, comma 1 del TIBEG, all'articolo 22, comma 1 e all'articolo 23, commi 1, 2 e 3 del TIBEG e all'articolo 3 del TIBSI.

L'Autorità ha demandato poi agli Enti territorialmente competenti la quantificazione dell'agevolazione da riconoscere agli utenti disagiati e l'individuazione di ulteriori categorie di utenti domestici meritevoli di tutela, quali ad esempio i soggetti in grave difficoltà economica sopravvenuta a causa dell'emergenza da COVID-19 anche in considerazione delle richieste di estensione della platea dei beneficiari dell'agevolazione formulate dalle associazioni degli utenti. L'agevolazione deve essere erogata dal gestore titolare dell'attività di gestione tariffe e rapporti con l'utenza nell'avviso di pagamento o in bolletta nel caso di tariffa corrispettiva, con la cadenza di pagamento o fatturazione prevista dalla normativa vigente, mediante l'applicazione di una componente tariffaria compensativa, espressa in euro, a decurtazione, fino al limite massimo, della quota variabile della tariffa; - l'agevolazione sarà erogata su richiesta dell'utente che attesti ai sensi del d.P.R. 445/2000 il possesso delle condizioni di ammissibilità allegando idonea documentazione ISEE o ulteriore documentazione (quale ad esempio una bolletta o la Comunicazione di ammissione ad altro bonus sociale) che attesti la titolarità di un bonus sociale elettrico e/o gas e/o idrico. Ciascun nucleo familiare può usufruire dell'applicazione di un'unica agevolazione a compensazione della spesa per il servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani con riferimento all'annualità 2020. Il gestore dell'attività di gestione tariffe e rapporti con gli utenti verifica l'ammissibilità dei predetti beneficiari.

L'equilibrio economico e finanziario del settore e le connesse condizioni di sostenibilità per i fruitori del servizio unitamente alle modalità di trattazione degli oneri aggiuntivi che i soggetti attivi nella filiera prevedessero di sostenere per far fronte all'emergenza epidemiologica, sulla base di quanto prospettato nella deliberazione 102/2020/R/RIF (nonché delle evidenze al riguardo fornite dagli stakeholder) vengono rinviate ad un successivo provvedimento.

Con la deliberazione n. 238/2020 l'ARERA ha stabilito poi le modalità di copertura delle riduzioni tariffarie previste a tutela delle utenze secondo le modalità disciplinate dalla deliberazione 158/2020.

3. L'intervento dell'ARERA alla luce del principio "chi inquina paga"

In relazione ai meccanismi di attuazione del principio "chi inquina paga" previsti dalle fonti comunitarie gli stessi possono sostanzialmente in vari strumenti utilizzabili dal legislatore quali risarcimento del danno, sanzioni, riparazioni finanziarie e misure fiscali.

Nell'ambito degli strumenti utilizzabili quelli di natura fiscale sono in grado di rivestire un ruolo sempre più centrale nelle politiche comunitarie tese alla salvaguardia dell'ambiente, anche alla luce della disciplina positiva di cui all'art. 191 TFUE (corrispondente al precedente art. 174 del Trattato CE)¹⁶, per cui il principio "chi inquina paga" rappresenta la fonte di legittimazione dell'introduzione di norme aventi ad oggetto la c.d. fiscalità ambientale da parte degli Stati membri che si sostanziano in provvedimenti aventi natura impositiva o agevolativa.

L'atto unico europeo del 1986 che, all'art. 130 riconosce esplicitamente il principio "chi inquina paga" come principio portante della politica comunitaria dell'ambiente, principio poi successivamente riaffermato nel 1992 dal Trattato di Maastricht. Si è sostenuto che il principio "chi inquina paga" ha trovato riconoscimento da parte della Comunità europea al fine di venire incontro alla necessità che siano gli operatori economici a sopportare i costi di inquinamento prodotto e che lo siano in maniera effettiva; ciò allo scopo di evitare che tali spese siano affrontate unicamente dallo Stato direttamente o attraverso la concessione di aiuti che favorirebbero le industrie di alcuni Paesi e non altri creando così delle ingiustificate posizioni di vantaggio a livello concorrenziale.

Orbene tutta la regolamentazione operata da ARERA ricade chiaramente nell'ambito dell'applicazione tributaria in quanto incide sulla applicazione di un prelievo coattivo di ricchezza e quindi debbono sottostare alla disciplina prevista dalla Costituzione.

Tuttavia nelle deliberazioni dell'Autorità in materia di gestione dei rifiuti urbani, si richiamano logiche di regolazione volte alla tutela del consumatore finale (quale parte debole del rapporto) a

fronte di servizi resi dietro corrispettivo privatistico nell'ambito del mercato.

La tassa rifiuti è una obbligazione tributaria, soggetta alle regole ed alle logiche della pubblica imposizione, dovuta in ragione dell'occupazione di locali ed aree. Essa non costituisce il corrispettivo del servizio rifiuti reso dal comune. Nessun rapporto sinallagmatico sussiste tra tributo dovuto e servizio reso. In tal senso la giurisprudenza costituzionale è stata molto precisa (si veda ad esempio la Sentenza della Corte Costituzionale n.238 del 24/07/2009).

ARERA, in quanto Autorità indipendente, trova la sua ragione d'essere per l'ordinamento italiano, nell'intervenire a regolare i rapporti nell'ambito di mercati imperfetti tra operatori economici e consumatori finali, a tutela di questi ultimi considerati parte debole.

Ciò giustifica il suo intervento nell'ambito dei mercati di fornitura dei servizi elettrici e del gas in cambio di un corrispettivo.

Tutt'altra questione è giustificare l'intervento di ARERA nell'ambito del servizio di gestione dei rifiuti urbani, caratterizzato dal monopolio territoriale.

Diventa complicato giustificare l'intervento di una Autorità indipendente in assenza di qualsiasi forma di mercato dove il rapporto tra il fornitore del servizio e l'utente finale è integralmente regolato per legge.

Ma ancor più complicato è giustificare l'intervento regolatorio di ARERA in materia tributaria (alla quale appartiene la tassa rifiuti) laddove il rapporto di obbligazione tra Ente impositore e contribuente è disciplinato integralmente ed esaustivamente per legge in applicazione di principi costituzionali, nell'ambito della quale sono previsti i mezzi di tutela del contribuente.

Così il rapporto d'imposta risponde a logiche pubblicistiche consistenti nell'esercizio di potere pubblico caratterizzato da imperatività e unilateralità che il contribuente è costretto a subire; ma, al contempo, a favore di quest'ultimo l'ordinamento italiano ed europeo prevedono adeguati mezzi di tutela, compresa la previsione del Garante del contribuente ovvero di un'autorità indipendente posta a tutela dei diritti del contribuente ai sensi della legge n.212/2000 (statuto dei diritti del contribuente).

L'intervento di una Autorità come ARERA in ambito tributario richiederebbe una sostanziale modifica della carta costituzionale prima ancora che del vigente quadro normativo primario

Oltretutto nel campo del tributo ambientale l'aspetto "tecnico" dell'intervento disposto dall'autorità va a definire in maniera

puntuale la base imponibile del tributo come anche affermato dalla giurisprudenza amministrativa, Tar Lazio, Roma, sentenza 1° giugno 2020, sez. II-bis, n. 5788 -punto 12.9- secondo cui “ Il sistema presuntivo (ovvero il metodo normalizzato), recepito con il regolamento comunale TARI e con l’approvazione delle tariffe per le annualità in contestazione, non si discosta dal principio comunitario “chi inquina paga” (recepito dall’art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997) in quanto postula un meccanismo di proporzionalità: i criteri di calcolo sono, infatti, riferiti alla potenzialità della produzione annua di rifiuti per ogni singola categoria economica. Per il calcolo della tariffa si utilizzano i coefficienti Ka, Kb (utilizzati per le utenze domestiche), Kc e Kd (utilizzati per le utenze non domestiche), valori stabiliti per decreto che, confrontati con i dati statistici dei contribuenti, hanno generato nel Comune le tariffe domestiche (fisse e variabili) e le tariffe relative alle utenze non domestiche (fisse e variabili)”.

Sul punto la stessa giurisprudenza amministrativa ha avuto più volte modo di affermare come i provvedimenti relativi alle tariffe TARI devono essere caratterizzati da “una congruenza esterna”, nel senso che “devono essere idonei a rivelare la ragionevolezza del percorso logico seguito dall’amministrazione nel processo di individuazione dei coefficienti per le diverse aree del territorio” (Cons. St., Sez. V, 1 agosto 2015, n. 3781; Cons. St., Sez. V, 9 novembre 2011, n. 5908; Cons. St., Sez. V, 10 febbraio 2009, n. 750; Tar Lazio 8 novembre 2016, n. 11052).

Orbene nel momento in cui l’ARERA incide sui meccanismi che i comuni vanno ad utilizzare per il calcolo delle tariffe, prevedendo meccanismi di correzione incide in maniera significativa sulla pretesa tributaria.

Della portata tributaria delle disposizioni è consapevole l’Autorità nella misura in cui provvede ad indicare anche la modalità di finanziamento delle risorse esterne o addirittura del conguaglio futuro degli importi oggetto di correzione/rettifica. Il che comporta che con le stesse attività si finanziano i fattori di rettifica! Allora ciò significa che non sono fattori di rettifica come ARERA li ha chiamati proprio per evitare il vizio di competenza, bensì sono nella sostanza agevolazioni e quindi non di competenza ARERA. Inoltre se fossero stati dei fattori di rettifica potevano essere attuati in un solo modo: ricalcolando nuove tariffe 2020 dopo una parallela riduzione di costo dei gestori.

Le citate disposizioni assumono quindi carattere normativo avente natura eminentemente tributaria ed esulano dalla portata

delle attribuzioni conferite all'ARERA dal legislatore con la L.205/2017.

4. Le problematiche inerenti le agevolazioni covid disposte da ARERA

La limitazione delle riduzioni per le utenze domestiche e non domestiche unicamente alla parte variabile della tariffa (o del corrispettivo) è contraria alle previsioni del dPR 158/99, articolo 3, secondo comma a tenore del quale "la tariffa è composta da una parte fissa, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione". Ne discende che le due componenti tariffarie sono inscindibilmente legate e ai fini della previsione delle agevolazioni non possono essere considerate separatamente come invece ha disposto l'Autorità.

Oltretutto nel provvedimento non si tiene conto che i coefficienti (Kd) minimi e massimi di riferimento non sono quelli del Dpr n. 158 del 1999, ma quelli deliberati dai Comuni nel 2019 in attuazione della facoltà, prevista dalla norma, di aumentarli o diminuirli del 50%.

La previsione di agevolazioni operata dagli articoli 1, 2 e 3 della deliberazione n.158/2020, al di là dell'inserimento nel pef dei costi COS effettuato dalla delibera Arera 238/2020, affida all'Ente territorialmente competente, ente diverso dal Comune, scelte che comportano effetti finanziari diretti sui bilanci comunali. Infatti il costo delle riduzioni per le utenze non domestiche che viene ad essere rinviato nei piani economico finanziari successivi al 2020 grava comunque sui bilanci comunali, determinando sottrazione di risorse e possibili disavanzi il cui recupero non trova copertura specifica di legge se non quella generale del Tuel. L'Autorità pur essendo chiaramente consapevole degli effetti negativi sui bilanci comunali illogicamente e contraddittoriamente procede a disporre le norme qui impugnate.

A seguito della consultazione dell'ARERA avviata il 26 maggio 2020, 189/2020/R/RIF recante "Orientamenti per la copertura dei costi efficienti di esercizio e di investimento del servizio integrato dei rifiuti per il periodo 2018-2021 tenuto conto dell'emergenza 5 epidemiologica da COVID-19", come riportato anche nelle premesse della deliberazione n. 238/2020, l'ANCI ha segnalato la difficoltà per i Comuni di poter accedere allo strumento di

finanziamento posto in consultazione, in assenza di una norma legislativa speciale. Nonostante ciò l'Autorità ha proceduto a fissare tale inappropriato meccanismo con l'articolo 4 della deliberazione 238/2020.

Con la deliberazione n. 238/2020 l'Autorità in particolare va a disciplinare le modalità di copertura delle riduzioni tariffarie a tutela delle utenze previste dalla deliberazione 158/2020/R/RIF stabilendo: a) la possibilità per l'Ente territorialmente competente di introdurre una specifica componente di costo di natura previsionale *COSTV,a exp* volta alla copertura degli oneri sociali variabili derivanti dall'attuazione delle misure di tutela a favore delle utenze domestiche economicamente disagiate, come individuate dalla deliberazione 158/2020/R/RIF; b) in assenza di risorse pubbliche disponibili, la facoltà per l'Ente territorialmente competente di individuare, nell'ambito delle entrate tariffarie, la componente di rinvio *RCNDTV*, a decurtazione delle entrate tariffarie relative alle componenti di costo variabile, valorizzata nella misura della quota dei costi corrispondente alle mancate entrate tariffarie 2020 conseguenti all'introduzione dei fattori correttivi per le utenze non domestiche, prevedendo contestualmente la facoltà di recuperarla in annualità successive al 2020, fino ad un massimo di 3.

In considerazione delle difficoltà finanziarie che l'Autorità ritiene potrebbero gravare sul settore a seguito dell'emergenza epidemiologica, l'articolo 4 della deliberazione n. 238/2020 attribuisce la facoltà, per l'Ente territorialmente competente, di richiedere alla CSEA l'anticipazione dell'importo corrispondente alla valorizzazione della componente di rinvio *RCNDTV,a*, indicando contestualmente i gestori beneficiari delle risorse richieste, in ragione delle esigenze di finanziamento connesse alla continuità dell'erogazione dei servizi essenziali, da restituire al massimo in tre anni e comunque entro il 2023, subordinandone l'ammissione a specifiche "condizionalità".

Con tale previsione l'Ente territorialmente competente finisce con il potere determinare un debito a carico del bilancio del Comune quale gestore delle tariffe, senza alcuna copertura normativa, specie considerando che finanzierebbe spese correnti. Non sembra infatti che tale meccanismo finanziario possa qualificarsi come una dilazione di pagamento e neppure come un anticipo di liquidità. Sicché il Comune quale gestore delle tariffe sarebbe il beneficiario e a sua volta retrocederebbe la provvista ricevuta ai gestori del servizio (per coprire la parte di costo del servizio che resta senza finanziamento). Tale provvista finanziaria dovrà poi essere restituita in 3 anni al massimo, con la corresponsione di

interessi al tasso che Csea ottiene dal suo istituto bancario per le giacenze liquide. Interessi che graverebbero sul gestore delle tariffe (il Comune). In questo caso l'anticipazione potrebbe configurarsi come una forma di indebitamento, in quanto l'Ente riceve risorse per finanziare il pagamento del compenso del gestore, che rimborsa negli anni successivi allorquando viene inserita nei Pef e, quindi, nelle entrate tariffarie, la componente a conguaglio per le riduzioni Covid-19. Indebitamento che, si ripete, finanzierebbe spese correnti e non spese di investimento, ponendosi in contrasto quindi con l'articolo 119 della Costituzione secondo cui i Comuni "Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio.

5. le problematiche inerenti il bonus sociale disposto da ARERA

L'articolo 57 bis del decreto-legge 26 ottobre 2019, n.124 così come convertito dalla 19 dicembre 2019, n. 157 prevede al comma 2 che "Al fine di promuovere la tutela ambientale in un quadro di sostenibilità sociale, l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente assicura agli utenti domestici del servizio di gestione integrato dei rifiuti urbani e assimilati in condizioni economico-sociali disagiate l'accesso alla fornitura del servizio a condizioni tariffarie agevolate. Gli utenti beneficiari sono individuati in analogia ai criteri utilizzati per i bonus sociali relativi all'energia elettrica, al gas e al servizio idrico integrato. L'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente definisce, con propri provvedimenti, le modalità attuative, tenuto conto del principio del recupero dei costi efficienti di esercizio e di investimento, sulla base dei principi e dei criteri individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".

L'Autorità senza attendere l'emanazione del decreto previsto dal legislatore è intervenuta dettando la propria disciplina del c.d bonus sociale.

Con l'articolo 3 della deliberazione impugnata infatti l'ARERA al comma 3.1 stabilisce che "Nelle more della definizione della

disciplina di cui all'articolo 57-bis del decreto legge 124/19, i gestori possono riconoscere, per l'anno 2020, un'agevolazione tariffaria alle utenze domestiche economicamente svantaggiate in possesso, alla data di presentazione dell'istanza di cui al successivo comma 4.1, delle condizioni per l'ammissione al bonus sociale per disagio economico per la fornitura di energia elettrica e/o per la fornitura di gas e/o per la fornitura del servizio idrico integrato di cui, rispettivamente, all'articolo 12, comma 1, all'articolo 13, comma 1 e all'articolo 27, comma 1 del TIBEG, all'articolo 22, comma 1 e all'articolo 23, commi 1, 2 e 3 del TIBEG e all'articolo 3 del TIBSI".

Anche in questo caso si tratta di una agevolazione tariffaria per la quale il legislatore ha individuato una base legislativa che affida all'ARERA limitati compiti di regolazione "sulla base dei principi e dei criteri individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".

L'Autorità, non tenendo conto le previsioni del legislatore interviene nella materia e con la deliberazione 158/2020 disciplina la stessa prevedendo autonomamente principi e criteri che invece avrebbe dovuto solo attuare nell'ambito di previsioni affidate dal legislatore ad un dPR.

L'intervento dell'Autorità crea poi confusione anche a livello di poteri costituzionalmente attribuiti agli enti spogliando di fatto i Comuni del loro potere di decisione in relazione ad una entrata attribuita dalla legge e violando quindi nuovamente l'articolo 23 della Costituzione ed anche l'articolo 119. In particolare il comma 3.3 laddove prevede che "L'agevolazione tariffaria viene quantificata dall'Ente territorialmente competente, in accordo con l'Ente locale, ed erogata dal gestore dell'attività di gestione tariffe e rapporti con gli utenti" invade la sfera di competenza degli Enti locali imponendo agli stessi la soggezione nell'esercizio di una propria prerogativa costituzionalmente riconosciuta dell'articolo 119 e legislativamente determinata dall'art. 1, comma 660, della legge n. 147 del 2013 secondo cui "Il Comune può deliberare, con regolamento di cui all'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste dalle lettere da a) a e) del comma 659. La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa e deve

essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune.”

Nella previsione dell’Autorità invece la quantificazione dell’agevolazione è rimessa alla determinazione dell’ente territorialmente competente “in accordo” con l’Ente locale. Così come pure l’introduzione ovvero il mantenimento delle eventuali condizioni di miglior favore a livello locale deve sottostare all’accordo con l’Ente territorialmente competente che da quanto disposto nel comma 3.6 assume addirittura il compito dell’approvazione.

Sotto altro profilo l’intervento regolatorio crea disparità e pure rischio danno erariale tra i comuni che manterranno i criteri di individuazione delle agevolazioni con finanziamento da parte del bilancio comunale ai sensi del comma 660 della legge n. 147 del 2013 e chi invece agirà con la modalità previste dalla deliberazione dell’Arera n.238/2020 caricandolo la componente di costo sul pef, cosa che il comma 660 non ammette proprio in quanto il bonus sociale nulla ha a che vedere con la produzione di rifiuto. La soluzione facoltativa indicata da Arera si rivela quindi contraria alla regola cardine imposta dal comma 660.

Ne discende quindi una intromissione nell’ambito della limitazione della potestà regolamentare dei Comuni in materia di agevolazioni tributarie.

Quanto poi alla copertura di tale misura agevolativa la deliberazione nulla aggiunge lasciando soggiacere tutto il peso della stessa sulle casse dell’Ente. E quindi anche in tale prospettiva l’intervento dell’Autorità incide negativamente sulla situazione finanziaria dei Comuni sottraendo agli stessi entrate rilevanti.

Indice

TOMMASO MAGLIONE

Fiscalità immobiliare: esigenze e prospettive di riforma 3

LUCIO CERCONE

La partecipazione del contribuente alla formazione della pretesa impositiva – il contraddittorio nell'accertamento con adesione 44

GIOVANNI MARIA DAL NEGRO

La Vexata Quaestio della tesi dell'"incasso giuridico" 64

ILENIA SALA

Le diverse tipologie di accertamento del reddito d'impresa e di lavoro autonomo 83

SILVIA TRIGGIANI

La corretta determinazione dell'IMU sulle aree industriali possedute da consorzi 138

TOMMASO VENTRE

I riflessi della regolazione ARERA sulla tassazione dei rifiuti 155

Gli autori

TOMMASO MAGLIONE, Professore Associato di Diritto Tributario
nell'Università degli Studi della Campania 'Luigi Vanvitelli'.

LUCIO CERCONI, Ricercatore confermato di Diritto Tributario
nell'Università degli Studi della Campania 'Luigi Vanvitelli'.

GIOVANNI MARIA DAL NEGRO, Ricercatore confermato di Diritto
Tributario nell'Università degli Studi della Campania 'Luigi
Vanvitelli'.

ILENIA SALA, Ricercatrice confermata di Diritto Tributario
nell'Università degli Studi della Campania 'Luigi Vanvitelli'

SILVIA TRIGGIANI, Ricercatrice confermata di Diritto Tributario
nell'Università degli Studi della Campania 'Luigi Vanvitelli'.

TOMMASO VENTRE, Ricercatore confermato di Diritto Tributario
nell'Università degli Studi della Campania 'Luigi Vanvitelli'.

FINITO DI STAMPARE
NEL MESE DI DICEMBRE 2020
ENZO ALBANO S.R.L.
VIA ENRICO FERMI, 17 - NAPOLI