

Fiscalità e catasto

Enrico Fazzini

Università degli Studi di Firenze

1. IL CATASTO NELLA SUA FUNZIONE DI STRUMENTO ACCERTATIVO: PROFILI STORICI

Come noto, gli atti del catasto evidenziano, *inter alia*, la redditività degli immobili ivi censiti, espressa dalla rendita catastale. Sotto il profilo tributario, tale rendita assume un duplice rilievo, da un lato rappresentando, fatte salve le eventuali rivalutazioni di legge, la base di commisurazione delle imposte dirette sui redditi derivanti dal possesso, a titolo di proprietà o altro diritto reale, di immobili¹; dall'altro lato rientrando, al ricorrere di particolari condizioni soggettive ed oggettive, nel computo della base imponibile delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari². La classificazione catastale costituisce, inoltre, il parametro di riferimento per l'individuazione della nozione di strumentalità degli immobili, ossia dell'elemento di maggior discriminazione tra l'applicazione del regime di imponibilità o di esenzione dal tributo sul valore aggiunto delle operazioni di cessione e locazione immobiliari.

Nella prospettiva appena delineata, quindi, gli "utilizzi tributari"³ del catasto risultano essere molteplici: esso costituisce oggi, infatti, il più completo "*inventario generale dei beni*

1 Il riferimento è all'imposta sul reddito delle persone fisiche, all'imposta sul reddito delle società ed all'imposta comunale sugli immobili. Deve osservarsi che la lettera dell'art. 22 del r.d.l. n. 652/1939 – che continua a contenere, al di là delle numerose fonti normative che si sono avvicendate e/o integrate in materia, la disciplina di base del Catasto fabbricati – stabilisce che "l'applicazione della imposta sui redditi dei fabbricati è di competenza degli uffici distrettuali delle imposte dirette", lasciando così pensare che esso assuma rilievo unicamente ai fini delle imposte sui redditi. Cfr. Tesaurò F., Efficacia nel tempo delle rendite catastali, *Corriere Tributario*, 20/2006: 1559. Per quanto concerne l'evoluzione normativa in tema di Catasto, si veda il d.lgs. n. 514 del 1948; d.p.r. n. 1142 del 1949 (*Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano*); l. n. 427 del 1989; dl n. 557 del 1993, conv. l. n. 133 del 1994 (*Istituzione del catasto fabbricati*); dm n. 28 del 1998 (*Regolamento recante le norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale*); d.p.r. n. 138 del 1998 (*Norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari e dei relativi criteri, nonché delle commissioni censuarie*); d.p.r. n. 139 del 1998 (*Norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali*).

2 Il riferimento è all'imposta di registro ed alle imposte ipotecarie e catastali.

3 Con riguardo alle finalità del catasto, deve osservarsi che precipua funzione dello stesso è, a norma dell'art. 11 della L. n. 1249 del 1939, quella di "accertare le proprietà immobiliari urbane e determinare la rendita". Cfr. Tesaurò F., *op. cit.*, pp. 1559.

*immobili*⁴ presenti nel nostro territorio e, segnatamente, la più importante “banca dati” per la determinazione delle imposte dirette ed indirette gravanti sugli immobili.

Invero, il catasto⁵ rappresenta uno strumento di determinazione, *rectius* di accertamento⁶, dei redditi di antichissime origini. Di catasto si iniziò a parlare già nel 1300 a.C. nell’Egitto tolemaico, ove, secondo le cronache di Erodoto, fu realizzata la prima mappatura catastale della storia; inoltre sono stati reperiti frammenti di mappe catastali provenienti da Babilonia e dalla antica Grecia. L’istituto *de quo* raggiunse però una organizzazione sistematica solo nella Roma repubblicana⁷, quando, procedendo le conquiste, le terre confiscate ai popoli vinti andavano ad ingrossare l’*ager publicus*; la progressiva vendita di quest’ultimo concorreva ad alimentare la proprietà privata. Dalla necessità di delimitare esattamente i possessi diversi e di tutelarne i relativi diritti, sorse il catasto⁸, con funzioni geometrico-probatorie, ma non ancora estimative, dei redditi terrieri. Solo nel periodo imperiale si attuò una generale revisione dell’intero meccanismo catastale, a cui fu attribuita una funzione estimatoria dei redditi fondiari, basata sia sulla qualità che sulle dimensioni dei terreni. Augusto fu l’artefice di questa opera colossale, che venne completata in trent’anni con la compilazione del materiale del catasto e la redazione dei relativi regolamenti censuari.

Successivamente, in epoca tardo-medievale, prima a Venezia e poi a Firenze il catasto fu utilizzato, oltre che per le tradizionali finalità, anche per la determinazione delle imposte sui redditi mobiliari; in questo campo l’assoggettamento a prelievo ha infatti sempre presentato notevoli difficoltà, per la secolare tendenza a tassare soprattutto ciò che si manifestava in modo chiaro come indice di ricchezza ed a ricercare, conseguentemente, il collegamento con circostanze apprezzabili in termini patrimoniali.

Quando il problema relativo all’assoggettamento a prelievo dei proventi mobiliari dovette essere necessariamente affrontato in ragione dell’importanza, non più trascurabile, assunta da tale tipologia reddituale, fu dunque inevitabile ricorrere all’impiego dell’unico metodo che sino ad allora era stato comunemente utilizzato per la determinazione dell’imponibile, cioè proprio attraverso le stime catastali⁹. In tal modo, si

4 Trattasi della cosiddetta “finalità inventariale” del catasto. Ai sensi dell’art. 1 della L. n. 1249 del 1939, obiettivo “dell’accertamento generale dei fabbricati e delle altre costruzioni stali non censite al Catasto rustico”, è quello di “costituire un Catasto generale dei fabbricati e degli altri immobili urbani che si denomini nuovo catasto edilizio urbano”.

5 Cfr. Fazzini E., *Attività economiche ed imposizione fiscale, profili storico-sistematici*, Padova, 2005, pp. 71 sgg.

6 “L’attività di accertamento, in senso lato, va intesa sia con riferimento all’attività finalizzata ad individuare l’entità del tributo, sia con riferimento all’attività finalizzata a rendere esigibile la prestazione pecuniaria alla scadenza previste dalla legge, il tutto secondo questo schema: determinazione dell’imponibile, determinazione del tributo, adempimento del tributo e sua riscossione”. Così testualmente Galeotti Flori M.A., Acciai S., Fazzini E., Garcea A., Michelotti F., Tanini F., *I tributi in Italia*, Padova, 1999, p. 83.

7 Talamanca M., *Catasto- diritti antichi*, in *Enc. del dir.*, vol. VI, pp. 479 sgg.

8 A tal fine, le divisioni di terra venivano riportate nelle cosiddette *formae regionis* (l’unità di misura per la delimitazione dei fondi), che erano redatte in seguito alla misurazione e delimitazione del terreno. Nelle *formae* erano riportate le condizioni dei terreni e la superficie delle singole assegnazioni.

9 Osserva Lupi R., *Catasto*, in *Enc. Giur.*: 23: “I poteri pubblici hanno sempre avuto il problema di individuare e determinare la capacità economica in modo efficiente, contemperando al meglio

estesero all'imposta di ricchezza mobile i modelli fiscali creati per i redditi fondiari ed affinati da lunghi anni di applicazione.

La nascita della prima forma d'imposizione diretta sulla ricchezza mobile è da collocare alla fine del tredicesimo secolo a Venezia, dove fu progettato il prototipo di catasto generale dei beni mobili ed immobili, che consentì di attuare una tassazione forfetaria anche delle ricchezze mobiliari.

Gli ingenti capitali derivanti dalla fiorente attività mercantile e le spinte espansionistiche della Serenissima fecero sì che ai tradizionali strumenti dei prestiti forzosi¹⁰ e delle imposte indirette che, riscosse al passaggio delle merci nei luoghi stabiliti, rappresentavano il metodo più semplice e sicuro per ottenere le risorse finanziarie in un'epoca caratterizzata da un ridotto numero di contribuenti e facilità di controllo da parte dell'autorità fiscale, si affiancasse una stabile imposizione diretta sulle ricchezze immobiliari e mobiliari. Alla fine del XIII secolo venne dunque attuata la riforma dei tributi che portò all'istituzione del catasto generale dei beni mobili ed immobili.

Questo comprendeva non solo gli usuali redditi agricoli e immobiliari, ma anche le più svariate forme di ricchezza mobile, alle quali veniva esteso il metodo di calcolo dell'imponibile ideato secoli prima per i redditi fondiari. Venivano invece esentati dall'imposta i beni considerati di prima necessità, fra i quali l'abitazione e il suo arredo, gli ambienti adibiti a luogo di lavoro e gli strumenti della professione.

Ogni cittadino era tenuto a presentare una dettagliata dichiarazione indicando tutte le ricchezze possedute, la composizione della sua famiglia e le caratteristiche dell'attività svolta.

Lo strumento catastale era dunque considerato a Venezia l'unico metodo efficace per valutare l'intero patrimonio del cittadino, tanto che i catasti sempre più accurati derivanti dal continuo aggiornamento degli estimi nel corso del XV secolo furono presi ad esempio da molti altri stati italiani, prima fra tutti la Repubblica fiorentina.

A Firenze, fra la fine del XIV secolo e gli inizi del XV¹¹, alla proprietà fondiaria, tradizionale strumento di ricchezza, si era venuta velocemente affiancando l'impresa caratterizzata da una forte liquidità di denaro proveniente dai traffici mercantili. Si avvertì dunque la necessità di adeguare rapidamente gli strumenti fiscali alla mutata realtà economica.

Nelle animate discussioni sul nuovo modello fiscale¹² alla fine prevalse la corrente

precisione, semplicità, certezza, effettività, cautela ed altre esigenze concettuali, su cui poi si innesta quella – ulteriore – del gettito. Vista la difficoltà di procedere empiricamente, di volta in volta, a una rilevazione della capacità economica, fin dai tempi più remoti è sempre stata avvertita la tendenza a redigere elenchi da cui emergessero elementi permanenti cui fare riferimento”.

10 Cfr. Pezzolo L., *Il fisco dei veneziani. Finanza pubblica ed economia tra il XV ed il XVII secolo*, Verona, 2003, p. 13.

11 Cfr. Herlihy D., Klapisch-Zuber C.H., *I toscani e le loro famiglie, Uno studio sul catasto fiorentino del 1427*, Bologna, 1988, pp. 101 sgg.; Conti E., *L'imposta diretta a Firenze nel Quattrocento*, in *Istituto storico italiano per il medioevo*, Roma, 1986, pp. 319 sgg.; Barbadoro B., *Le finanze della repubblica fiorentina*, in *Biblioteca storica*, Firenze, 1929, pp. 22 sgg.

12 Molte fonti testimoniano l'ardore del dibattito e giustificano le motivazioni della scelta. Rinaldo di Maso degli Albizi, autorevole rappresentante della classe magnatizia, nel 1427 scriveva: “Si dovrà introdurre un metodo di stima che, diversamente dagli altri, non comporti nessuna discriminazione; questo metodo è rappresentato dal catasto che si potrà imporre su fondamenti chiari ed accertati”.

che proponeva l'introduzione di un sistema di stima catastale simile a quello in vigore nella Signoria veneziana¹³, in conseguenza delle numerose analogie esistenti negli aspetti socio-economici delle due città¹⁴.

Tale metodo consisteva nell'includere dettagliatamente nella base imponibile tutte le forme di ricchezza degli abitanti, senza tuttavia vessarli troppo per evitare di giungere alla loro fuoriuscita, comprendendo sia i beni presenti nella città, sia quelli situati nel contado e nel distretto, in modo da uniformare il regime fiscale di tutto il territorio.

La portata innovativa del sistema fiscale fiorentino si evidenzia in alcuni aspetti peculiari. Innanzitutto, accanto alla tassazione del capitale, venne introdotta una forma di imposizione personale, il testatico, che colpiva ogni uomo valido, dai 18 ai 60 anni a Firenze e Pisa, dai 15 ai 70 altrove, che consentiva di evitare le lungaggini della concreta determinazione dei redditi d'impresa.

Inoltre si cominciò a parlare, per la prima volta in maniera sistematica, di responsabilità personale nel pagamento delle imposte, stabilendo che il carico fiscale dovesse essere sempre proporzionale alle sostanze, tenendo tuttavia conto, nella determinazione della quota di imposta fissata per ogni cittadino ("accatastamento"), non soltanto dei beni dichiarati, ma anche della composizione familiare, dei redditi, dello stato di salute e dell'attività dei membri della famiglia, nonché della valutazione della comunità sulla situazione economica del singolo contribuente.

Infine è da notare la presenza di un importante aspetto della fiscalità riguardante la tutela del contribuente, in base al quale non era possibile fissare la quota d'imposta senza l'espreso consenso del cittadino interessato.

Il progetto di riforma prevedeva la creazione, nel giro di un anno, di un nuovo sistema fiscale, basato sulla redazione di un catasto di tutti i cittadini, per la realizzazione del quale essenziale fu soprattutto il substrato culturale dei mercanti fiorentini¹⁵; essi erano infatti soliti registrare nei libri contabili delle loro aziende una grande quan-

Il setaiolo Bartolomeo di Tommaso Corbinelli sosteneva l'introduzione del nuovo sistema impositivo innalzando "laude alla regola del catasto, non vedendone una migliore, perché non dà luogo a contese. I veneziani non impongono sulla casa di abitazione e sugli alimenti e considerano la qualità delle persone e le loro spese. L'imposta è su ciò che avanza". Il banchiere Averardo di Francesco dei Medici ammoniva "Dobbiamo prendere esempio dai Veneziani. Né dobbiamo considerare disonorevole averne notizia da loro". I Fiorentini dunque decisero a grande maggioranza di seguire l'esempio di Venezia, considerata la città con la più efficace amministrazione fiscale, stabilendo di riformare il proprio sistema contributivo attraverso l'introduzione del catasto.

13 Cfr. Guicciardini F., *Le cose fiorentine*, a cura di Ridolfi R., Firenze, 1945, p. 202: "In questo medesimo anno, essendo la città molto oppressata per le intollerabili gravetze ed essendo disputa tra' cittadini per questo, prevalse, conto alla volontà de' più potenti, la opinione di fare el catasto sopra tutti e' beni de' cittadini, contadini, districtuali et forestieri".

14 Cfr. Herlihy D., Klapisch-Zuber C.H., *I toscani e le loro famiglie, Uno studio sul catasto fiorentino del 1427*, cit., pp. 77 sgg.

15 La grande considerazione riservata alla parola scritta e a coloro che la praticavano costituiva infatti un elemento essenziale della cultura e della psicologia del mercante fiorentino. Alberti L.B., *I libri della famiglia*, in Furlan F. (a cura di), Torino, 1994, I, p. 21, così descrive il mercante: "stava così bene al mercante sempre avere le mani tinte d'inchiostro [...] Dimostrava essere officio del mercante [...] sempre scrivere ogni cosa, ogni contratto, ogni entrata e uscita fuori di bottega [...] e così quasi sempre avere la penna in mano".

tità di dati, legati non solo all'andamento degli affari, ma anche riferiti ai più svariati argomenti; inoltre a Firenze era possibile reperire fra i numerosi mercanti esperti nella lettura, nella scrittura e nel calcolo, personale competente e professionalmente qualificato che attendesse alla raccolta dei dati necessari per la dichiarazione dei redditi. Entro il 30 giugno 1428, con un solo mese di ritardo rispetto al termine di un anno fissato dalla legge del 24 maggio 1427, tutti i cittadini di Firenze e del contado avevano presentato la loro documentazione per l'iscrizione nelle liste del catasto.

La ciclicità che caratterizza le scelte impositive risulta evidente dal passaggio da criteri squisitamente forfetario-induttivi di determinazione della base imponibile, con notevole ingerenza dell'autorità fiscale, ad un meccanismo prevalentemente analitico-contabile, che riservava ampio spazio all'attività del singolo contribuente, destinato tuttavia anch'esso ad avere vita breve a causa delle pressioni corporative e clientelari esercitate dai ceti più abbienti¹⁶.

La ragione di un simile passaggio deve essere rintracciata nella funzione essenziale dei catasti dell'epoca: ripartire tra tutti i cittadini residenti nel territorio statale, in ragione dei proventi della loro attività economica, la spesa pubblica ritenuta necessaria sulla base delle mutevoli esigenze dello stato.

Nella dichiarazione dei redditi, detta comunemente "portata", da presentare all'ufficio del catasto, dovevano essere descritte in modo particolareggiato tutte le forme di ricchezza ("sostanze" o "valsente") del soggetto, comprendenti beni immobili e mobili di ogni tipo, eccettuati alcuni beni esenti, come il domicilio o i domicili della famiglia, il mobilio (le cosiddette "masserizie di casa") e le cavalcature di uso personale; inoltre dovevano essere indicate le "bocche" da cui era composta la famiglia¹⁷.

Successivamente i funzionari del catasto registravano quello che essi consideravano il giusto valore di mercato dei beni dichiarati e, in caso di proteste da parte del contribuente, si riesaminava la valutazione e non di rado si giungeva ad un compromesso.

La questione più problematica riguardo alla tassazione della ricchezza mobile concerneva soprattutto la sua identificazione e il controllo che su di essa era possibile esercitare, in quanto, se le quote del debito pubblico potevano essere soggette ad una tassazione più gravosa essendo immediatamente rintracciabili, il denaro contante, i crediti personali e commerciali ed il valore delle merci erano elementi più difficili da controllare. L'amministrazione fiscale aveva tuttavia la possibilità di ricorrere a vari strumenti di verifica, fra cui le perquisizioni domiciliari, l'ispezione dei libri contabili e il cosiddetto "riscontro" che, paragonabile agli attuali "controlli incrociati", consisteva nel confrontare le scritture contabili dei creditori con quelle dei debitori.

Si noti che, se a tali forme di controllo difficilmente sfuggiva il grande mercante, nelle cui aziende a personale qualificato era affidata la tenuta di una regolare contabilità e la cui partecipazione in società commerciali era notoria, lo stesso non avveniva per gli artigiani e gli abitanti del contado, meno usi alla tenuta della contabilità, i

16 Cfr. Luzzati M., *Storia economica d'Italia. Il Medioevo dal trionfo al crollo*, Bologna, 1967, p. 69.

17 Non veniva dunque tassato il reddito dell'impresa, categoria astratta difficilmente maneggiabile dal legislatore, ma i beni che di quel reddito rappresentavano comunque un indizio. Cfr., tra gli altri, Conti E., *L'imposta diretta a Firenze nel Quattrocento*, cit., *ibid.*

quali potevano invece sfuggire più facilmente ai controlli fiscali. È probabile dunque che si puntasse a colpire maggiormente la ricchezza mobile presente nella città, meno volatile di quella detenuta nelle campagne¹⁸.

Dopo avere elencato con scrupolo tutti gli elementi positivi che andavano a costituire l'imponibile, il capofamiglia aveva infine la possibilità di includere nella sua dichiarazione le passività ("carichi"), che chiedeva di poter dedurre dal proprio imponibile. L'esame delle richieste consentiva di verificare ulteriormente il tenore di vita della famiglia e fornire un ulteriore elemento di controllo sui crediti dichiarati.

La differenza tra l'attivo (sostanza) e il passivo (carichi) costituiva l'imponibile della famiglia, il "soprabbondante" considerato non essenziale al mantenimento dei suoi membri.

Il catasto fu dunque a Firenze un'imposta fortemente progressiva che colpiva pesantemente chi deteneva molte ricchezze e non contava un numero di bocche tale da ammortizzare il sovrabbondante. Viceversa, nel contado e a Pisa dove la ricchezza e le detrazioni erano inferiori, l'imposta pesava in modo più equilibrato su tutte le categorie, anche se il calcolo definitivo prevedeva l'aggiunta, alla proporzione sul sovrabbondante, della "capitazione" levata su ciascun uomo valido dai 18 ai 60 anni a Firenze e Pisa, da 15 a 70 nel contado delle due città.

Nel caso di detrazioni eccedenti la sostanza netta, l'Ufficio avrebbe proceduto per "composizione" dopo una discussione con l'interessato o, in mancanza di questa, fissando il catasto in funzione del carico di famiglia e dei pochi beni che sfuggivano all'imposta diretta ma che erano utili a calcolare la capitazione.

Gli "Ufficiali" potevano inoltre dichiarare "miserabili" coloro che per età o per infermità non potevano guadagnarsi da vivere; costoro erano esentati dal pagare l'imposta, ma erano comunque sempre tenuti a redigere una dichiarazione.

Nonostante il loro indubbio rigore, i metodi usati per calcolare l'imponibile ebbero anche l'effetto di incoraggiare certi tipi di investimenti. Per esempio, l'esenzione delle abitazioni destinate all'uso della famiglia incoraggiò la costruzione di vasti ed eleganti palazzi in città e ville per la villeggiatura nel contado. Risulta ancora una volta confermato il principio che, ogniqualvolta in una legislazione tributaria appaiono delle lacune, il contribuente, in ogni epoca, è portato a sfruttarle a proprio vantaggio, attraverso l'utilizzo di una lecita pianificazione fiscale.

Quanto alle pene, la legge del maggio 1427 colpiva gli evasori con sanzioni molto pesanti. Un capofamiglia che non avesse presentato la dichiarazione perdeva ogni diritto di fronte alla giustizia civile e penale e veniva posto fuori legge. Chiunque avesse cercato di occultare dei beni era tenuto a pagare all'erario la metà del loro valore, oltre alle tasse dovute.

I funzionari del catasto invitavano poi i cittadini a denunciare gli evasori apertamente o in modo anonimo; chi lo avesse fatto avrebbe ricevuto, in cambio della delazione,

18 Molto interessante al fine di comprendere l'atteggiamento della società fiorentina nei confronti del denaro, è l'opinione espressa dal cronista Giovanni Cavalcanti secondo cui il denaro nascosto preso "persone meccaniche e senza nome" era denaro inattivo ed inerte e conseguentemente "non meritava" di essere portato al catasto [...] perocché voi avete nella legge del catasto che in su la rendita si misuri il valsente". Era questa un'argomentazione rivolta contro gli avversari del sistema, che consideravano inevitabile questo tipo di evasione fiscale.

una somma pari alla metà della multa prevista, o ad un quarto del valore del bene che si era tentato di sottrarre al fisco. Il metodo si rivelò particolarmente efficace.

La grande severità nel fissare le pene in certi casi fu però controproducente, inducendo i cittadini intimoriti a non ammettere errori od omissioni dopo la chiusura ufficiale del censimento. Fu allora previsto un condono generale per consentire di apportare spontanee modifiche alle dichiarazioni senza il rischio di essere sanzionati.

Dopo il successo del primo catasto, il quale apportò alle casse dello stato una quantità soddisfacente di entrate, per i due successivi catasti dei cittadini del 1431 e del 1433 si registrò un netto calo del gettito che fu in parte dovuto alla progressiva vendita, causata dalla fortissima pressione fiscale, dei titoli del debito pubblico, nel frattempo notevolmente svalutati, e di numerose proprietà immobiliari; inoltre i mercanti più importanti, per sfuggire al fisco, tendevano ad occultare i capitali investiti in operazioni commerciali e creditizie intrattenute con stranieri, nelle quali non era esperibile alcun controllo incrociato, dati i limiti previsti dal principio di territorialità nell'imposizione tributaria.

A tutto ciò si aggiunga che spesso le parti, per evitare di sottoporre a tassazione i crediti infruttiferi, di comune accordo omettevano di inserire tali voci nelle dichiarazioni dei redditi. L'esperienza aveva dunque mostrato i gravi limiti del metodo del catasto in un'economia basata sul credito e sul commercio nella quale non era possibile tassare i beni mobili nello stesso modo delle altre fonti di reddito.

Dopo le gravissime difficoltà di bilancio conseguenti al calo nelle entrate dello stato, i Consigli statuari decisero di tornare ai vecchi metodi dell'imposizione "per arbitrio" in vigore precedentemente al catasto; ancora una volta si assisteva al ciclico susseguirsi delle fasi politico-fiscali, caratterizzate dall'alternanza di regimi diversi.

Ci siamo a lungo soffermati sull'esperienza fiorentina del catasto non perché essa sia stata in assoluto la più importante nella storia della fiscalità italiana (assolutamente degno di nota è il meccanismo geometrico-particellare, ideato nel 1760 in Lombardia che costituì il prototipo di ogni moderno estimo, calcolando la base imponibile per l'imposta fondiaria non più in base all'estensione del fondo o alla sua produttività teorica, ma, in maniera più precisa, sul reddito normale o ordinario, ossia in base al reddito medio delle proprietà condotte con comune diligenza) ma perché ci sembra che quell'esperienza evidenzi tutta una serie di problematiche assolutamente ricorrenti e sempre attuali. In particolare, il frequente passaggio dall'uso di sistemi induttivi a quello di metodi deduttivi e viceversa presenta forti analogie con i mutamenti di indirizzo della più recente fiscalità.

Le considerazioni finora rese evidenziano, quindi, che i tentativi posti in essere per determinare la misura dell'assoggettamento a prelievo dei redditi mobiliari attraverso l'impiego di dati e risultanze catastali si sono rivelati inadeguati ed inidonei a consentire l'individuazione – per usare una terminologia che invero evoca un principio, quello della capacità contributiva, destinato a consolidarsi come fondamento del nostro ordinamento tributario in un'epoca molto successiva a quella oggetto della digressione storica condotta – del valore "effettivo" del reddito e, con esso, della reale capacità contributiva del soggetto inciso dal tributo. Ciò non toglie, tuttavia, che il catasto abbia a lungo rappresentato il solo metodo per la rilevazione di redditi che, altrimenti,

sarebbero stati esclusi dall'imposizione. Oggi, tra gli impieghi di matrice tributaria del catasto, non vi è più quello finalizzato alla determinazione dei redditi mobiliari, ma non vi è dubbio che esso rappresenti, come già considerato, il più importante inventario generale dei beni immobili presenti nel nostro territorio e, con specifico riferimento ai profili impostivi, la principale fonte dei dati rilevanti ai fini della determinazione delle imposte dirette gravanti sui redditi degli immobili e di quelle indirette relative ai trasferimenti degli stessi.

Alla luce di quanto precede, il presente contributo si articola in una prima analisi del collegamento tra dati catastali e determinazione dei tributi diretti sulla redditività immobiliare, per poi passare alla disamina della tassazione ai fini Irap dei proventi immobiliari e dell'influenza delle risultanze catastali nella individuazione dell'imposizione indiretta sulle operazioni di cessione e di locazione immobiliari. L'ultima parte, infine, è dedicata alla disciplina positiva del tributo comunale sugli immobili.

2. L'UTILIZZO DEI DATI CATASTALI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

2.1 La tassazione ai fini Irpef dei redditi dei fabbricati

La disciplina relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche¹⁹ è contenuta nel d.p.r. n. 917/1986 (*Testo Unico delle Imposte sui Redditi*), che ha riunito in un unico corpus giuridico le disposizioni emanate in tema di tassazione diretta delle persone fisiche. Il presupposto dell'imposta è, ai sensi dell'art. 1 del TUIR, il possesso²⁰ di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie di seguito riportate:

- a) redditi fondiari, ossia quelli inerenti a terreni e fabbricati situati nel territorio dello Stato, accertati in base alle risultanze catastali;
- b) redditi di capitale, ossia quelli derivanti dall'impiego di capitale;
- c) redditi di lavoro dipendente, ossia quelli relativi a rapporti aventi ad oggetto prestazioni di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri;
- d) redditi di lavoro autonomo, ossia quelli derivanti dall'esercizio di un'arte o di una professione;
- e) redditi di impresa, ossia quelli derivanti dall'esercizio di imprese commerciali;
- f) redditi diversi, ossia quelli non rientranti nelle categorie sopra riportate.

19 Cfr. Fantozzi A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968: 619 sgg.; Lupi, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007, pp. 31 sgg.

20 È appena il caso di precisare che per "possesso di reddito" il legislatore non ha inteso riferirsi alla fattispecie civilistica, né individuare una rigida nozione di tipo tecnico-tributario, bensì, come è stato autorevolmente osservato, ha voluto indicare la mera "tassabilità" del reddito in capo al soggetto che lo percepisce. Cfr. Tesaurò F., *op. cit.*, p. 25, il quale osserva che "il possesso di un reddito è ciò che ne determina la tassabilità, ma possedere un reddito è cosa diversa, a seconda del reddito a cui ci si riferisce. Per i redditi tassabili in base al principio di cassa (redditi di capitale, redditi di lavoro, redditi diversi), possesso significa percezione; nel caso dei redditi fondiari, il possesso va riferito all'immobile; nel caso di reddito di impresa, possiede il reddito chi svolge l'attività produttiva". Sul punto di cui al testo, si veda inoltre, Galeotti Flori *et al.*, *op. cit.*, pp. 249 sgg.

Per quanto attiene alla tassazione dei redditi derivanti da immobili, riteniamo opportuno soffermarci particolarmente sulle fattispecie relative ai redditi fondiari ed ai redditi di impresa.

I primi rilevano nell'ipotesi in cui la persona fisica che li percepisce sia un soggetto non esercente un'attività di impresa. Viceversa, i secondi intervengono nella determinazione del reddito del soggetto passivo se percepiti nell'esercizio di un'impresa commerciale.

La definizione normativa della categoria reddituale dei redditi fondiari risulta rinvenibile all'art. 25 del TUIR, secondo cui "sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano".

Dal dato letterale della norma emergono due condizioni affinché un reddito possa considerarsi incluso nella fattispecie delineata dall'art. 25: l'immobile deve essere situato nel territorio in cui lo Stato esercita la propria sovranità ed essere iscritto, ovvero iscrivibile, nel catasto²¹.

Ciascuna delle condizioni innanzi indicate deve considerarsi necessaria, ma non sufficiente: entrambe, infatti, devono ricorrere affinché il reddito possa considerarsi "fondiario". Conseguentemente, che siano esclusi dalla fattispecie in esame sia i redditi inerenti ad immobili allocati nel territorio di uno Stato estero che quelli afferenti a fabbricati o terreni che non sono iscritti in catasto.

Come è facilmente comprensibile, il fatto che risultino esclusi dall'ambito dei redditi fondiari quelli che, sia pure derivanti da immobili e dunque di natura fondiaria, non siano individuabili sulla base delle risultanze catastali è diretta conseguenza proprio della particolare metodologia di determinazione prevista dal legislatore tributario per i redditi *de quibus* e, segnatamente, della previsione che essi concorrano alla formazione del reddito complessivo sulla base delle tariffe d'estimo stabilite secondo le norme della legge catastale²².

Rientrano nella categoria dei redditi fondiari, oltre ai redditi dei fabbricati, anche quelli derivanti dai terreni, i quali si suddividono, a loro volta, in reddito dominicale e reddito agrario.

I redditi fondiari su cui ci soffermeremo in questa sede sono quelli derivanti da fabbricati, limitandoci a ricordare che il reddito dominicale è, ai sensi dell'art. 27 del TUIR, quello derivante dal terreno agricolo "in quanto tale", a prescindere dall'utilizzo del terreno per l'esercizio di un'attività di tipo agricolo e che il reddito agrario è, di converso, quello scaturente dallo svolgimento di attività agricole ed è costituito, secondo il disposto di cui all'art. 32 del TUIR, da quella "parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno nell'esercizio di attività agricole su di esso".

21 I redditi degli immobili non determinabili catastalmente e di quelli non situati nel territorio dello Stato rientrano nella categoria dei redditi diversi ex art. 67 TUIR, comma 1, lettere e) ed f). Per gli immobili non censiti, il reddito è determinato, ai sensi dell'art. 37, comma 4°, del TUIR, comparativamente a quello di unità immobiliari già iscritte. I redditi dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo, ai sensi dell'art. 70, comma 2°, del TUIR, nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello stato estero nel corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano.

22 Così Fantozzi A., *op.cit.*, p. 808.

Ai sensi dell'art. 26 del TUIR, i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili.

Così disponendo, il legislatore tributario statuisce che la tassazione della categoria reddituale in parola debba avvenire secondo il principio di competenza. Attraverso, infatti, la formula "indipendentemente dalla percezione" si è, evidentemente, voluto affermare il postulato secondo cui i redditi di fabbricati assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile Irpef nel momento della loro maturazione, e non già in quello della loro effettiva percezione.²³

Ciò significa che, anche in caso di mancato utilizzo del fabbricato, come accade, a titolo di esempio, nell'ipotesi in cui questo non sia locato né concesso in uso a terzi, l'immobile è comunque produttivo di reddito²⁴.

Come accennato, una delle precipue caratteristiche dei redditi dei fabbricati è che la determinazione del *quantum* sul quale applicare l'aliquota d'imposta avviene in base alla classificazione catastale²⁵. Ai sensi dell'art. 36, 1° comma, del TUIR, il reddito dei fabbricati è, infatti, costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana²⁶; il successivo art. 37, 1° comma, evidenzia quale debba esserne la modalità di determinazione, specificando che essa debba attuarsi "mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta".

Al fine di meglio comprendere questo metodo di imposizione, si deve ricordare che il catasto rappresenta, in estrema sintesi, una descrizione analitica di tutti i fabbricati e di tutti i terreni presenti nel territorio dello Stato con l'indicazione dei loro possessori e delle loro rendite.

La determinazione della categoria catastale del singolo immobile avviene in base alla destinazione risultante non solo dal suo utilizzo, ma anche dalle sue caratteristiche costruttive e strutturali²⁷.

23 "Il principio di competenza [...] consiste, in prima approssimazione ed in contrapposizione al principio di cassa, nel prendere in considerazione ai fini impositivi non il periodo in cui il ricavo è percepito o il costo è assolto, bensì quello nel quale giuridicamente sorge il diritto all'acquisizione del provento o l'obbligo al sostenimento dell'onere". Così, testualmente, Russo, in *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002, pp. 78 sgg. Cfr., inoltre, Galeotti Flori M.A., Il principio di competenza, *Il Fisco*, 36, 1994: 8647; Di Siena M., Note minime sul principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa, *Il Fisco*, 32, 2003: 1-5023; Leo M. et al., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1999, pp. 1126 sgg.; Fantozzi A., *op. cit.*, p. 632; De Mita E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, p. 194; Tinelli G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991.

24 Cfr. Russo P., *op. cit.*, p. 34. Ai sensi dell'art. 5 della l. n. 1249/1939 l'unità immobiliare urbana è "ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé utile a produrre un reddito proprio".

25 Cfr. Falsitta G., Il concetto di reddito medio ordinario e la revisione degli estimi degli immobili urbani, *Riv. dir. trib.*, 1992, II: 556 sgg. Cfr., nuovamente, Russo P., *op. cit.*, p. 35, il quale correttamente osserva che "questo tratto dei redditi fondiari (ossia, il loro accertamento in base alle risultanze catastali) affonda le radici in una concezione assai risalente che configura gli immobili come cespiti naturalmente produttivi di ricchezza, in quanto manifestazione di capitale stabilmente investito".

26 A norma dell'articolo in parola le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari.

27 Sul punto, si veda, inoltre, Di Gennaro A., *L'accertamento ed il classamento delle unità immobiliari urbane*, in *Quaderni di legislazione tecnica*, 1/2006 e, testualmente, Galeotti Flori M.A. et al., *op. cit.*, pp. 265 sgg.

Sotto il profilo tecnico-amministrativo, la procedura di accatastamento si articola in operazioni di stima, operazioni di misura ed operazioni di classamento.

Con le prime viene determinata la tariffa generale, ossia il reddito medio attribuibile a porzioni immobiliari teoriche che sono costituite, per la maggior parte dei fabbricati, quali quelli ad uso abitazione, da vani catastali oppure da metri quadri o metri cubi. Successivamente, gli immobili esistenti vengono individuati in porzioni omogenee (anche con riferimento all'elemento soggettivo del possessore) dette, per i fabbricati, unità immobiliari. Infine, a ciascuna porzione immobiliare omogenea individuata con le operazioni di stima viene attribuita la categoria di appartenenza e la rendita catastale ricavabile dalla tariffa.

Senza la pretesa che quanto appena rappresentato possa esaurire la descrizione della procedura tecnico-amministrativa di formazione delle risultanze catastali, ciò che preme evidenziare in questa sede è che, proprio per effetto di siffatta procedura, il reddito espresso dalla rendita catastale non può che presentare, come detto, le proprietà della medietà e dell'ordinarietà²⁸. Il ricorrere delle caratteristiche *de quibus* ha in passato sollevato consistenti perplessità in ordine alla presunta violazione del principio costituzionale di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., dell'accertamento dei redditi fondiari su base catastale, poi definitivamente fugate dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 16 del 1965.

La vigenza nel nostro ordinamento giuridico tributario del postulato in parola implica, infatti, che la fattispecie legale al cui avverarsi il tributo si rende dovuto debba sempre sottintendere un fatto, suscettibile di essere economicamente valutato, che risulti collegato in modo effettivo, attuale e specifico alla capacità contributiva del soggetto passivo, a niente rilevando che tale collegamento sussista soltanto nella normalità dei casi (secondo il principio dell'*id quom plerumque accidit*).

Come anticipato, la Corte Costituzionale ha esaminato la questione in parola, giungendo ad affermare la piena legittimità delle norme che prevedono l'accertamento catastale, in quanto “quando l'oggetto dell'imposta è una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del soggetto è rilevata) dalla attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale”²⁹.

La determinazione su base catastale dei redditi fondiari subisce un'eccezione nella fattispecie in cui l'immobile sia concesso in locazione; in tal caso, infatti, il legislatore ha previsto la possibilità di determinare il reddito scaturente dall'unità immobiliare in

28 Come osservato da Fantozzi A., *op. cit.* p. 808, “il carattere della medietà esprime quella particolare caratteristica della sua determinazione che si rapporta alla circostanza di venire calcolato su di una media pluriennale che esprima la particolare formazione del medesimo reddito mentre quello della ordinarietà darebbe, invece, conto di un normale e comune sfruttamento del fondo; per l'impresa agricola, ad esempio, la medietà intenderebbe rappresentare gli effetti reddituali di un ciclo produttivo che tenga conto della rotazione delle colture e delle diverse vicende delle attività favorevoli o sfavorevoli così come l'ordinarietà quelli dello sfruttamento del fondo in modo ‘non troppo pigro ma nemmeno troppo zelante’, applicando tecniche di produzione consuete in un certo momento storico”. Cfr. Tesaurò F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 2001, pp. 45 sgg.

29 Cfr. *amplius*, Galeotti Flori M.A., *et. al. op. cit.*, pp. 55 sgg.

maniera alternativa rispetto al criterio della tariffa d'estimo, individuando il reddito imponibile in quello "effettivo"³⁰, seppure al netto di una deduzione forfetaria variabile a seconda della particolare tipologia di locazione posta in essere.

In particolare, sarà necessario distinguere tra le seguenti tipologie di locazione:

- fabbricati in locazione a canone libero;
- abitazione locata a canone controllato;
- abitazione locata ad equo canone.

Per quanto attiene alla locazione a canone libero, ossia risultante da un accordo frutto dell'autonomia negoziale delle parti, il comma 4-bis dell'art. 37 del TUIR, sopra riportato, prevede che "qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del quindici per cento sia superiore al reddito medio ordinario di cui al 1° co., il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione [...]"³¹.

In altre parole, il reddito dei fabbricati dati in locazione libera è costituito dal maggiore tra:

- il canone risultante dal contratto, diminuito della quota del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria;
- il reddito medio ordinario (la rendita catastale aggiornata) di ogni unità immobiliare³².

Per quanto concerne l'ipotesi di un contratto di locazione a canone controllato, ossia stipulato o rinnovato in forza di un accordo definito in sede locale³³ sulla base dei criteri stabiliti con il d.m. del 5 marzo 1999³⁴, l'art. 8, comma 1°, della l. n. 431 del

30 D'Agostino D., *L'accertamento su base catastale*, in *Il Fisco*, 48, 1997, 4294; Gallo F., *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rasg. trib.*, 1989: 538.

31 Nei casi di fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano la riduzione è elevata al 25%.

32 Si precisa, peraltro, che, qualora l'immobile non sia stato locato per l'intera durata dell'anno ma solo per parte di esso, ai fini della determinazione del reddito imponibile derivante dalla locazione, sarà necessario confrontare la rendita catastale attribuita a quell'immobile per l'intero anno con la somma dei canoni relativi alla frazione dell'anno nella quale l'immobile è effettivamente stato locato, assumendo il maggiore tra i due. Inoltre, qualora sia inclusa oltre all'abitazione anche una sua pertinenza, come ad esempio un box o una cantina dotata di una rendita autonoma e si abbia un unico canone stabilito per entrambe le unità. In tale situazione è d'obbligo la distinzione ai fini dell'indicazione nella dichiarazione dei redditi della quota del canone riferita a ciascuna unità immobiliare. Queste quote vanno calcolate suddividendo il canone in maniera proporzionale alla rendita catastale di ogni unità immobiliare. Così, la quota proporzionale del canone risulta equivalente al prodotto tra il canone totale e la singola rendita, il tutto diviso per il totale delle rendite.

33 I comuni interessati dall'agevolazione sono:

- a) Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Roma, Torino, Venezia;
- b) Comuni confinanti con i precedenti;
- c) Comuni capoluogo di provincia;
- d) Comuni cosiddetti "ad alta tensione abitativa";
- e) Comuni terremotati della Campania e della Basilicata.

34 Si tratta del decreto ministeriale contenente i *Criteri generali per la realizzazione degli accordi da*

9 dicembre 1998, stabilisce che il reddito imponibile sia ulteriormente ridotto del 30 per cento³⁵. Nello specifico, la riduzione in parola dovrà essere applicata sul maggiore tra il canone di locazione percepito al netto della deduzione forfetaria del 15 per cento e la rendita catastale dell'immobile locato.

Relativamente alle abitazioni locate secondo le disposizioni della legge sull'equo canone³⁶, il reddito imponibile è rappresentato, a prescindere dall'ammontare della rendita catastale, dal canone di locazione ridotto forfetariamente del 15 per cento.

Deve infine osservarsi che, con riferimento alla tassazione dei redditi derivanti dagli immobili di interesse storico e/o artistico, l'art. 11, comma 2°, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, dispone che il reddito sia determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato³⁷.

Consegue che, con riferimento alla categoria immobiliare *de qua*, la determinazione del reddito avviene applicando la più bassa tra le tariffe d'estimo previste per gli immobili della zona censuaria in cui insiste quello in questione, senza la necessità di procedere alla comparazione di cui al comma 4 *bis* dell'art. 37 TUIR, e cioè con il canone di locazione.

2.1.1 I redditi dei fabbricati in caso di "inquilino moroso"

Il rapporto tra locatore e conduttore, com'è noto, può dar luogo anche a situazioni che esulano dallo svolgimento fisiologico del rapporto di locazione, come nel caso di morosità del conduttore.

Come detto, i redditi dei fabbricati concorrono a formare il reddito complessivo del soggetto passivo secondo il principio di competenza. Quindi, nel caso di locazione dell'immobile, l'ammontare dei canoni di competenza del periodo d'imposta³⁸ confluisce comunque nella base imponibile, a prescindere dall'effettiva percezione.

definire in sede locale per la stipula dei contratti di locazione ai sensi dell'art. 2, comma 3° della legge 9 dicembre 1998, 431.

35 Sul punto di cui al testo, è da precisare che, per i suddetti contratti, il corrispettivo annuo ai fini della determinazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro è assunto nella misura minima del 70 per cento.

36 Legge 27 luglio 1978, n. 392. A partire dal 1999, il regime dell'equo canone non è più in vigore. Consegue che i contratti che verranno a scadere dopo tale data, dovranno essere rinnovati a canone libero ovvero, se ne ricorreranno le condizioni, a canone controllato.

37 Tale regola, avallata da molteplici pronunce della Corte di Cassazione, è da ritenersi valida non solo per gli immobili di interesse storico e/o artistico ad uso abitativo poiché "se la regola generale per gli immobili di interesse storico-artistico è l'irrelevanza *tout court* del reddito locativo, in quanto l'unico criterio della determinazione del reddito imputabile a tali immobili è il riferimento alle tariffe d'estimo (e in particolare alla più bassa della zona censuaria nella quale l'immobile specifico si trovi), allora siffatta regola è (e deve essere) applicabile tanto se si tratti di locazione ad uso abitativo, quanto se si tratti di relazione ad uso diverso". Cfr. Casgg. n. 10860 e n. 10862 del 23 maggio 2005. In senso contrario, Casgg., n. 2178/2005.

38 Anche in tal caso, ai fini della determinazione del reddito scaturente dall'immobile, trova applicazione il disposto di cui all'art. 37, comma 4 *bis* del TUIR

Con riferimento alla fattispecie di morosità del conduttore³⁹, il legislatore ha confermato tale principio, ponendo tuttavia un preciso termine all'operatività del medesimo.

Con l'art. 8, comma 5°, della l. 431/1998, è stato infatti aggiunto, al comma 1° dell'art. 26 TUIR, l'ulteriore capoverso secondo cui "i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore".

Consegue che, anche relativamente a contratti non scaduti o non risolti relativi a fabbricati dati in locazione per uso esclusivamente abitativo, i canoni scaduti e non effettivamente percepiti non concorrono a formare il reddito complessivo del soggetto passivo a partire dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto dovuto a morosità del conduttore.

È opportuno aggiungere che, sempre a norma dell'art. 26, comma 1°, del TUIR, qualora il giudice confermi la morosità dell'affittuario anche per i periodi precedenti, al locatore che abbia già versato le imposte, assumendo quale reddito i canoni di locazione pattuiti nel contratto ma non effettivamente percepiti, viene riconosciuto un credito d'imposta⁴⁰.

Tenuto conto, come più volte osservato, dell'obbligo di tassare l'immobile sulla base della rendita catastale sarà necessario, per determinare il credito d'imposta che spetti eventualmente al locatore procedere ad una nuova liquidazione delle imposte relative ai redditi degli anni per i quali il locatore ha subito una maggiore imposizione in ragione dei canoni contrattuali non riscossi, sostituendo il relativo importo con quello della rendita catastale, tenendo conto peraltro di eventuali rettifiche e accertamenti operati dagli uffici.

2.2 La tassazione ai fini Irpef dei redditi derivanti da immobili posseduti da soggetti esercenti attività di impresa

L'analisi fin qui condotta ha avuto ad oggetto una fattispecie specifica, ossia il caso in cui l'immobile sia posseduto, a titolo di proprietà o di altro diritto reale, da una persona fisica non imprenditore. Solo in questa ipotesi, infatti, il reddito derivante

39 Cfr. Albanese S., L'inquilino non paga i canoni. Niente imposta per il proprietario: è quanto ha stabilito la Suprema Corte, *Il Fisco*, n. 36, 2003: 1-5670; Giovannini A., Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore, *Rasgg. trib.*, n. 2, marzo-aprile 2001: 344; Miccinesi M., La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati, *Riv. dir. fi.*, 1985, I, 275; Fantozzi A., *op. cit.*, p. 641.

40 Sul punto di cui al testo, si deve precisare che il credito di imposta può essere indicato nella prima dichiarazione dei redditi utile successiva alla conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida dello sfratto, e comunque non oltre il termine ordinario di prescrizione decennale. In ogni caso, qualora il contribuente non intenda avvalersi del credito di imposta nell'ambito della dichiarazione dei redditi, ha la facoltà di presentare agli uffici finanziari competenti, entro i termini di prescrizione sopra indicati, apposita istanza di rimborso.

dall'immobile⁴¹ si qualifica come reddito fondiario e viene determinato, conseguentemente, secondo le relative disposizioni del TUIR.

Per quanto qui di interesse, resta da esaminare la fattispecie in cui l'immobile sia detenuto da un soggetto passivo Irpef nell'esercizio di un'impresa commerciale.

Come è noto, con "esercizio di impresa commerciale" il legislatore tributario fa riferimento ad una nozione più ampia, e più complessa, rispetto a quella civilistica. Al riguardo, occorre riferirsi alla disciplina tributaria relativa ai redditi di impresa, la quale indica sia i requisiti oggettivi, inerenti alla tipologia di attività esercitata, sia quelli soggettivi, vale a dire afferenti la natura giuridica del soggetto che la svolge, affinché un reddito possa dirsi conseguito "nell'esercizio di un'attività di impresa".

Sotto il profilo oggettivo, il riferimento normativo è rappresentato dall'art. 55 del TUIR, in forza del quale, per esercizio di imprese commerciali deve intendersi l'esercizio "per professione abituale, ancorché non esclusiva" delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile⁴² e delle attività agricole indicate all'art. 32 del TUIR, comma 2°, lettere a) e b) eccedenti i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa.

In deroga a quanto stabilito al comma 1°, il legislatore tributario dispone, inoltre, che costituiscono esercizio di impresa commerciale le attività di prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile, se organizzate in forma di impresa; i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagne e altre acque interne; ed infine, i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, anche se non eccedenti i limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

Sotto il profilo soggettivo, il riferimento normativo è rappresentato dagli artt. 6 e 81 del TUIR, per effetto dei quali i redditi prodotti dalle società commerciali, sia di persone che di capitali, devono comunque considerarsi conseguiti nell'esercizio di una attività di impresa. Con riferimento, pertanto, ai soggetti in parola, non sarà necessario effettuare alcuna indagine circa la tipologia e la natura dell'attività esercitata, operando nei loro confronti una presunzione assoluta di "imprenditorialità".

Per i soggetti diversi dalle società commerciali, per converso, la possibilità di essere inclusi nella fattispecie in analisi dipende unicamente dal soddisfacimento o meno delle condizioni di tipo oggettivo di cui all'art. 55 del TUIR

Si deve aggiungere che, nell'ipotesi in cui venga esercitata un'attività oggettivamente qualificabile come "attività di impresa", troverà applicazione il principio, vigente nel nostro ordinamento tributario, cosiddetto "di attrazione del reddito di impresa", in forza del quale tutti i redditi, se percepiti nell'esercizio di impresa commerciale, così come sopra definita, rientrano nella fattispecie di cui all'art. 55 del TUIR, a prescindere

41 Sia se concesso in locazione, sia se utilizzato direttamente dal proprietario o dal titolare del diritto reale.

42 Trattasi, come è noto, delle seguenti attività:

- industriale diretta alla produzione di beni e servizi;
- intermediaria nella circolazione dei beni;
- di trasporto per terra, acqua e aria;
- bancaria o assicurativa;
- ausiliarie delle precedenti.

dere dalla loro fonte produttiva. È appena il caso di precisare che il meccanismo di attrazione in parola opera solo nel caso in cui il reddito sia stato conseguito nell'esercizio di impresa, rimanendo del tutto irrilevante qualora si riferisca alla sfera "privata" della persona fisica imprenditore⁴³.

Rimangono, infine, da chiarire le modalità stabilite dal legislatore tributario ai fini della determinazione dei redditi di impresa.

Soccorre, in particolare, l'art. 56 del TUIR, che prevede un generale rinvio alle norme dettate in materia di Ires e, nello specifico, all'art. 83 del TUIR.

In forza del predetto articolo, il reddito di impresa è calcolato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento ed in diminuzione conseguenti all'applicazione dai criteri stabiliti nelle successive disposizioni del testo unico delle imposte dirette.

Tale schema, previsto, come detto, ai fini dell'imposta sul reddito delle società, trova applicazione anche per l'imposta sui redditi delle persone fisiche, nonché per le società commerciali di persone.

Il conto economico, *rectius*, l'utile o la perdita dallo stesso risultante, è assunto dal legislatore tributario quale punto di partenza per pervenire, attraverso l'applicazione delle disposizioni fiscali, alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette. In altre parole, gli elementi positivi e negativi del conto economico, anziché concorrere direttamente, per il loro intero ammontare, alla determinazione dell'utile (o della perdita) ante imposte, devono essere, singolarmente, confrontate con quanto disposto al riguardo dal legislatore fiscale, procedendo a operare una rettifica in aumento od in diminuzione ogniqualvolta da tale esame emerge una "difformità" tra l'appostazione in bilancio effettuata ai sensi del codice civile e le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi.

Ai fini di un corretto inquadramento della disciplina fiscale da applicare ai redditi derivanti dagli immobili posseduti, a titolo di proprietà o di altro diritto reale, da un soggetto passivo Irpef nell'esercizio di un'attività di impresa, è opportuno procedere ad una triplice distinzione:

- a) immobili merce, ossia quelli al cui scambio o alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa;
- b) immobili strumentali, ossia quelli utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa. Gli immobili rientranti in questa categoria devono essere distinti in immobili strumentali per natura ed immobili strumentali per destinazione;
- c) immobili patrimonio, ossia quelli non rientranti in alcuna delle due categorie sopra individuate. Trattasi, ad esempio, dell'acquisto, nell'ambito dell'esercizio dell'attività di impresa, di un immobile a titolo di mero investimento.

La tripartizione di cui sopra assume un particolare rilievo in ragione del diverso regime impositivo previsto dal legislatore per ciascuna delle categorie individuate.

Con riferimento agli immobili merce e a quelli strumentali, i relativi costi e ricavi dagli stessi scaturenti concorrono, sulla base delle risultanze contabili, alla determina-

⁴³ Cfr. Lupi, *op. cit.*, pp. 40 sgg.

zione del reddito d'impresa, senza che vi sia la necessità di operare specifiche variazioni, in aumento o in diminuzione, rispetto al risultato civilistico, se non quelle genericamente previste dalla normativa fiscale con riferimento alle componenti negative e positive dei redditi di impresa⁴⁴. Nessun rilievo, dunque, è assunto dalle risultanze catastali, le quali non entrano in gioco nella determinazione del reddito imponibile.

Per quanto attiene, di converso, ai cosiddetti immobili patrimonio, se non locati, la metodologia di determinazione del reddito segue la disciplina prevista con riferimento ai redditi fondiari, i quali sono calcolati, come in precedenza osservato, proprio sulla base delle risultanze catastali. Conseguisce che, con riferimento a tale tipologia di immobili, i costi per gli stessi sostenuti siano indeducibili dal reddito di impresa, essendo la rendita catastale, *re ipsa*, un reddito "netto".

I dati riportati in catasto trovano inoltre impiego anche nella ipotesi di immobile patrimonio concesso in locazione; in tale caso, infatti, troverà applicazione il disposto di cui all'art. 90 del TUIR, secondo cui "qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del quindici per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del 1° comma dell'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella pari al canone di locazione al netto di tale riduzione". Così disponendo, il legislatore tributario ha previsto, pertanto, la necessità di procedere ad una comparazione e di assumere ai fini del calcolo della base imponibile il maggiore tra:

- il reddito medio ordinario dell'unità immobiliare (ossia la rendita catastale aggiornata);
- il canone risultante dal contratto di locazione, diminuito entro un limite massimo del 15 per cento delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria, gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti⁴⁵.

In via di logico corollario consegue che, qualora le spese di manutenzione relative all'immobile siano superiori alla misura del 15 per cento del canone di locazione,

44 Pertanto, con specifico riferimento all'ipotesi di locazione di un immobile strumentale, ovvero di un immobile merce, da parte di un soggetto passivo Irpef esercente attività di impresa, l'ammontare dei canoni di competenza del periodo di imposta concorrerà alla formazione del reddito di impresa sulla base delle risultanze contabili.

45 Tale norma è stata introdotta dall'art. 7, comma primo, lett. a), del d.l. 203 del 2005, con effetto dal periodo di imposta in corso al 4 ottobre 2005, ed ha modificato la previgente disciplina degli immobili non strumentali per natura locati. In precedenza, il canone di locazione era imponibile nella misura dell'ottantacinque per cento qualora superiore alla rendita catastale, senza possibilità di deduzione analitica dei costi di manutenzione, ed anche in assenza dei medesimi. A seguito di tale modifica, l'ammontare delle eventuali spese di manutenzione effettivamente sostenute risulta per converso deducibile dal canone di locazione, con il limite del quindici per cento del medesimo.

esse saranno, per la parte eccedente, indeducibili. Pertanto, sarà necessario apportare all'utile o alla perdita risultante dal conto economico una variazione in aumento di pari importo.

2.3 La tassazione ai fini Ires dei redditi immobiliari

A seguito del decreto legislativo del 12 dicembre 2003, n. 344, attuativo della legge delega del 7 aprile 2003, n. 80, il legislatore ha sostituito la previgente imposta sui redditi delle persone giuridiche (*Irpeg*) con l'imposta sul reddito delle società (*Ires*)⁴⁶.

Il presupposto dell'imposta, secondo quanto disposto dall'art. 72 del TUIR è il possesso dei redditi rientranti nelle categorie, già analizzate con riferimento all'imposta sui redditi delle persone fisiche, di cui all'art. 6 del TUIR

Soggetti passivi sono, ai sensi dell'art. 73 del TUIR, le società di capitali, le società cooperative e quelle di mutua assicurazioni residenti nel territorio dello Stato, gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato. Non sono incluse nel novero dei soggetti *de quibus* le società di persone⁴⁷.

Per quanto concerne le società di capitali, ai sensi dell'art. 75 del TUIR, base imponibile dell'imposta è il reddito complessivo netto, prodotto in Italia e all'estero⁴⁸, cui deve applicarsi l'aliquota proporzionale⁴⁹.

46 Cfr. Basilavecchia M., in *Imposta sul reddito delle società (Ires)*, opera diretta da Tesauro F., Bologna, 2007: 14 e 15, il quale osserva che "la premessa fondamentale sulla quale poggia la scelta di rinnovare l'impostazione societaria italiana è quella della ritenuta inadeguatezza della disciplina Irpeg, in un contesto internazionale di forte competitività fiscale, a sostenere un confronto concorrenziale con i tributi sulle società esistenti nelle economie evolute. La riforma nasce, dunque, da un lato dall'esame comparato dei principali paesi occidentali, ed in particolare dell'Unione europea, dall'altro della valutazione del dibattito in corso, in ambito comunitario, sulla armonizzazione della tassazione delle società, al fine di evitare forme dannose di competizione fiscale, sia di impedire violazioni dei principi di non discriminazione e di libera circolazione dei capitali attraverso discipline discriminatorie nei confronti delle società, e/o dei soci, non residenti [...]".

47 È appena il caso di ricordare che per le società di persone opera, ai sensi dell'art. 6 del TUIR, una presunzione assoluta di "imprenditorialità". Ne consegue che i redditi prodotti da tali soggetti, da qualsiasi fonte provengano, assumono la veste di redditi di impresa, a prescindere dalla relativa fonte di produzione. Tali redditi, in base all'art. 5 del TUIR sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, in proporzione alla relativa quota di partecipazione agli utili secondo il cosiddetto regime di tassazione per trasparenza. Rispetto a tale impianto normativo, la legge finanziaria per il 2008 contiene, all'art. 1, commi 40-42, modifiche di rilievo. Le novità previste concernono la sostituzione del tradizionale regime di prelievo Irpef con un sistema opzionale di "tassazione separata" con la stessa aliquota prevista ai fini Ires. Tale nuovo regime è applicabile alle persone fisiche titolari di reddito di impresa e alle persone fisiche a cui viene attribuito "per trasparenza" il reddito prodotto dalle società soltanto a seguito dell'esercizio di una specifica opzione da parte del contribuente interessato, in ogni caso subordinata all'adozione del regime di contabilità ordinaria. La proposta prevede, infine, che, in caso di prelevamento o distribuzione dei redditi tassati in seguito all'esercizio dell'opzione, si debba ripristinare la tassazione ordinaria, scomputando l'imposta già versata da quella dovuta a titolo definitivo.

48 Esclusi, ovviamente, i redditi esenti o assoggettati a ritenuta definitiva o ad imposta sostitutiva.

49 L'aliquota applicabile è stata individuata dall'art. 1, 33° comma, lett. e) della legge finanziaria per il 2008 nella misura del 27,5 per cento. L'aliquota Ires precedentemente vigente era pari al 33 per cento.

Attesa, ai sensi dell'art. 81 del TUIR, l'operatività nei confronti delle società di capitali della medesima presunzione assoluta di "imprenditorialità" prevista anche con riferimento alle società di persone, il reddito complessivo conseguito deve considerarsi, da qualsiasi fonte provenga, reddito di impresa.

La determinazione di tale reddito avviene sulla base di quanto disposto all'art. 83 del TUIR, ossia, come peraltro già osservato, sulla base del risultato di esercizio scaturente dalle risultanze contabili della società, una volta apportate le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni del testo unico.

Prima di affrontare il tema della tassazione dei proventi immobiliari percepiti da soggetti passivi Ires, è opportuno preliminarmente ricordare che la disciplina del reddito di impresa ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è collocata, per espresso rinvio del legislatore, nel titolo del testo unico relativo all'imposta sul reddito delle società; pertanto, la disamina dei profili impositivi ai fini Irpef relativi al reddito di impresa in generale, ed ai proventi immobiliari in particolare, è stata condotta facendo costante riferimento alle disposizioni Ires al riguardo vigenti.

Al fine, dunque, di non indulgere ad una mera ripetizione di quanto già analizzato, si ritiene opportuno limitarsi a riportare in questa sede soltanto una breve sintesi, per ragioni di completezza e chiarezza espositiva.

Per quanto attiene, pertanto, alla tassazione ai fini Ires dei redditi derivanti da immobili, si deve innanzitutto ricordare la suddivisione, in precedenza effettuata, tra immobili merce, immobili strumentali (per natura e per destinazione), ed immobili patrimonio.

Infatti, con riferimento alle prime due tipologie di immobili, i costi assolti ed i proventi conseguiti concorrono integralmente, sulla base dei dati contabili, alla determinazione della base imponibile Ires, senza che intervenga la necessità di procedere a specifiche rettifiche, in aumento o in diminuzione, del risultato d'esercizio, salvo quelle genericamente previste per i redditi di impresa⁵⁰.

Relativamente ai proventi derivanti dagli immobili patrimonio, essi concorrono a formare il reddito imponibile nell'ammontare determinato secondo le disposizioni previste dalla disciplina dei redditi fondiari. Tuttavia, in forza del principio di "attrazione", i redditi in parola, sebbene determinati in base alle disposizioni di cui all'art. 36 del TUIR, assumono la natura di redditi di impresa.

Qualora il provento immobiliare scaturisca da una locazione avente ad oggetto un immobile patrimonio, ai sensi dell'art. 90 TUIR, il reddito medio ordinario concorrerà a formare il reddito imponibile solo se di ammontare superiore al canone risultante dal contratto di locazione, diminuito entro un limite massimo del 15 per cento delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria, per gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

50 Ne discende che, con specifico riferimento all'ipotesi di locazione, da parte di un soggetto passivo Ires, di un immobile strumentale, ovvero di un immobile merce, l'ammontare dei canoni di competenza del periodo di imposta concorrerà alla formazione del reddito complessivo in base alle risultanze del bilancio.

3. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

L'imposta regionale sulle attività produttive introdotta nel nostro ordinamento con il d.lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446⁵¹, ha come presupposto del tributo, ai sensi dell'art. 2 del citato decreto, l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi all'interno del territorio di una regione. Secondo il disposto di cui al successivo art. 3, soggetti passivi sono:

- a) le società di capitali e gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- b) le società di persone⁵² nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 51 del TUIR;
- c) le persone fisiche e le società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni.

La base imponibile dell'Irap è costituita ex art. 4 dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione.

In seguito alle modifiche apportate dall'art. 1, 50° comma della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (cosiddetta "Legge Finanziaria 2008"), la determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali ha subito una sostanziale revisione; come noto, infatti, al fine di semplificare il calcolo del tributo in parola e di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella relativa alle imposte sul reddito, è stato disposto che la base imponibile Irap debba derivare per intero dai dati di bilancio.

Le nuove disposizioni prevedono dunque che, per le società di capitali, la base imponibile sia data dalla differenza tra il valore ed il costo della produzione di cui alle lettere a) e b) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione del costo per il personale, delle svalutazioni delle immobilizzazioni e dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide e degli accantonamenti per rischi, così come risultanti dal conto economico.

Per quanto concerne, di contro, le società di persone⁵³ e le imprese individuali, nessuna sostanziale modifica è stata apportata al previgente meccanismo di determi-

51 Cfr. GALEOTTI FLORI *et al. op. cit.*, 758 ss., i quali rilevano "l'introduzione nell'ordinamento giuridico italiano del tributo regionale sulle attività produttive dà una prima attuazione- nelle intenzioni del legislatore- alle esigenze di decentramento del prelievo dallo Stato alle regioni e di semplificazione del sistema tributario, nel rispetto del limite dell'invarianza del gettito complessivo". Cfr. inoltre GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 631; PERRONE CAPANO, *Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. trib.*, 4, luglio-agosto 2006, 1231; LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407.

52 Con riferimento alle società di persone, è il caso di precisare che, ai fini Irap, non opera il regime della cosiddetta "trasparenza fiscale". Conseguenza che sia la società stessa ad essere soggetto passivo Irap e non già i soci della medesima.

53 Fatta salva l'ipotesi in cui le società di persone in regime di contabilità ordinaria non abbiano optato, ai sensi dell'art. 5-bis, 2° comma, del d.lgs. n. 446/1997, per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole dettate per le società di capitali e per gli enti commerciali.

nazione del valore della produzione netta, la quale continua ad essere individuata nella differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, 1° comma, lett. a), b), f) e g) del TUIR e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92 e 3 del medesimo testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanzia dei beni strumentali materiali e immateriali.

Fatte queste premesse, con specifico riferimento alla tassazione ai fini Irap dei redditi derivanti da immobili, si evidenzia che i proventi e gli oneri relativi ad immobili strumentali, ovvero immobili merce, partecipano integralmente, sulla base delle risultanze contabili, alla formazione della base imponibile Irap, fatte salve – ma solo per le società di persone e le imprese individuali - le eventuali rettifiche in aumento od in diminuzione del risultato d'esercizio previste dal legislatore fiscale per i redditi di impresa.

Per quanto attiene agli immobili patrimonio, si precisa che, per le società di capitali, le relative componenti negative e positive concorrono alla formazione della base imponibile se correttamente contabilizzate in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile. Con specifico riferimento alle plusvalenze ed alle minusvalenze derivanti dalle cessioni degli immobili in parola, deve osservarsi che tali elementi reddituali sono in ogni caso inclusi nel computo del valore della produzione netta, indipendentemente, quindi, dalla loro indicazione o meno nelle voci sopra indicate del conto economico.

Per le società di persone, le componenti negative e positive di reddito relative agli immobili patrimonio assumono rilevanza sulla base delle regole dettate per la determinazione dei redditi fondiari, ai sensi di quanto disposto dall'art. 90 del TUIR, cui pertanto si rinvia.

4. L'UTILIZZO DEI DATI CATASTALI AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

4.1 Il regime Iva delle cessioni e delle locazioni immobiliari

Come noto, i tributi indiretti gravanti sulle operazioni di cessione o di locazione immobiliari si determinano assumendo quale base imponibile, nella generalità dei casi, il corrispettivo liberamente pattuito dalle parti, eccezion fatta per quel particolare regime di determinazione della base imponibile e di accertamento del tributo di registro del cosiddetto "prezzo valore"⁵⁴. Esclusa, dunque, tale deroga alla regola generale, in tutti gli altri casi le risultanze catastali assumono rilievo per il tramite, anziché della rendita, della classificazione dell'immobile nella relativa categoria.

Il regime dell'imposta sul valore aggiunto delle cessioni e delle locazioni immobiliari è stato oggetto di recenti modifiche introdotte con il d.l. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla l. 11 agosto 2006, n. 248.

54 Cfr. successivo paragrafo.

La normativa tributaria risultante dalle novità introdotte dal citato decreto prevede un generale regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, la quale, è appena il caso di ricordarlo, vincola comunque il soggetto passivo all'assolvimento degli obblighi formali di fatturazione, registrazione e dichiarazione, pur determinando la non applicazione dell'Iva "a valle", nonché l'indetraibilità di quella assolta "a monte"⁵⁵.

Alla regola generale *de qua* sono state poste alcune eccezioni, in ragione, in via primaria, del tipo di immobile ceduto/locato e, in subordine, in funzione delle caratteristiche dei soggetti cedente/locatore e cessionario/locatario.

Il regime Iva vigente poggia le proprie basi sulla netta distinzione tra gli immobili "ad uso abitativo" e quelli "ad uso strumentale"⁵⁶ o, *rectius*, "non abitativo".

Con riferimento, specificatamente, alle cessioni aventi ad oggetto fabbricati, o loro porzioni, a destinazione abitativa, il legislatore ha disposto deroghe alla regola generale dell'esenzione meno significative rispetto a quelle, di contro, individuate con riferimento alla fattispecie di cessione di immobili strumentali, o meglio, di "immobili che per le loro caratteristiche non siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni".

Più dettagliatamente, per le cessioni relative a fabbricati ad uso abitativo non è prevista l'esenzione e sono, quindi, imponibili ai fini Iva nel caso in cui il cedente sia l'impresa che ha costruito l'immobile o le imprese che vi hanno eseguito, anche tramite altre imprese appaltatrici, interventi di restauro e di risanamento conservativo, nonché di ristrutturazione edilizia ed urbanistica⁵⁷, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. La cessione è imponibile, inoltre, anche qualora il termine quadriennale anzidetto sia superato, nell'ipotesi in cui i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia convenzionata residenziale⁵⁸.

Per quanto concerne, invece, le cessioni aventi ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali, la regola dell'esenzione subisce eccezioni dipendenti, sostanzialmente, dalle caratteristiche delle parti che le pongono in essere. In particolare,

55 Cfr. Gallo F., L'Iva sulle locazioni immobiliari, *Impresa c.i.*, 6, 1997: 1094.

56 Cfr. Capolupo S., Beni strumentali: la mancanza di una nozione unitaria, *Il Fisco*, 27, 2007: 3925.

57 Trattasi, in particolare degli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e) della l. n. 457/1978, ossia "c) interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio; d) interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti; e) interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale".

58 Art. 10, b. 8 bis, d.p.r. n. 633/1972.

le cessioni *de quibus* risultano soggette all'imposta sul valore aggiunto se effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di restauro e di risanamento conservativo, nonché di ristrutturazione edilizia ed urbanistica⁵⁹, ovvero nei confronti di un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professioni o che svolge in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in misura pari o inferiore al venticinque per cento.

Inoltre, l'imposta sul valore aggiunto troverà applicazione nelle cessioni di immobili strumentali per le quali, nel relativo atto, il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Si tratta, in altre parole, di operazioni per le quali il legislatore ha genericamente previsto l'esenzione dal tributo sul valore aggiunto, ma che, a seguito dell'esercizio di una apposita opzione, sono state ricondotte nel regime dell'imponibilità ai fini del tributo *de quo*.

Alla luce delle considerazioni appena rese, si comprende come sia di fondamentale importanza stabilire quale sia la nozione di "strumentalità" cui il legislatore tributario abbia inteso fare riferimento ai fini dell'individuazione del regime Iva applicabile alla cessione immobiliare. Al riguardo, si ritiene che non assuma particolare rilievo la tradizionale bipartizione – operante, invece, con riguardo alle imposte sui redditi in immobili strumentali "per natura", ossia immobili che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione ed immobili strumentali "per destinazione", ossia immobili suscettibili, in base al loro accatastamento, di essere utilizzati a scopo "abitativo", ma utilizzati in via esclusiva e diretta dall'imprenditore nell'esercizio dell'impresa commerciale.

Di contro, la distinzione tra immobili ad uso abitativo e strumentale deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, considerando irrilevante il loro effettivo utilizzo.

Come chiarito, infatti, dall'Amministrazione finanziaria⁶⁰, "per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo [...]". Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

Argomentando *a contrariis*, se gli immobili abitativi sono quelli rientranti nella categoria A, eccezion fatta per quelli di tipo "A10" che identificano uffici e studi privati, gli immobili strumentali saranno compresi nella categoria "A10", nonché tutti quelli delle categorie "B", "C" e "D" ed "E"⁶¹.

59 Il riferimento normativo è rappresentato dalle lettere c), d) ed e) della l. n. 457/1978.

60 Circolare 27/E dell'Agenzia delle Entrate del 4 agosto 2006 e circolare n. 33/E del 16 novembre 2006.

61 A/1: abitazioni di tipo signorile – A/2: abitazioni di tipo civile – A/3: abitazioni di tipo economico – A/4: abitazioni di tipo popolare – A/5: abitazioni di tipo ultrapopolare – A/6: abitazioni di tipo rurale – A/7: abitazioni in villini – A/8: abitazioni in ville – A/9: castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici – A/10: uffici e studi privati – A/11: abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi.

B/1: collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme – B/2:

Il regime Iva delle locazioni immobiliari non differisce sostanzialmente da quello appena descritto con riferimento alle cessioni; per tale tipologia di operazioni, inoltre, ancora più discriminante è il fatto che l'immobile oggetto della locazione sia ad uso abitativo o meno e, dunque, la definizione di "strumentalità" su basi catastali fatta propria dal legislatore tributario. Solo con riferimento, infatti, agli immobili "catastalmente" strumentali, la regola generale dell'esenzione ai fini Iva subisce le deroghe rappresentate dalle ipotesi in cui esse siano effettuate nei confronti di un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione o che svolge in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in misura pari o inferiore al venticinque per cento, ovvero per quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

4.2 Imposta di registro nelle cessioni e locazioni di immobili

Per quanto concerne l'imposizione indiretta relativa alle cessioni e locazioni di immobili, viene in rilievo, oltre al tributo sul valore aggiunto, anche quello di registro.

Come noto, il tributo di registro è disciplinato dal d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (*Testo Unico dell'Imposta di Registro*), emanato in base alla delega contenuta nella L. 9 ottobre 1971, n. 825, il quale ha sostituito, senza tuttavia apportare sostanziali modifiche di struttura o di contenuto, il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634⁶².

case di cura ed ospedali (senza fine di lucro) – B/3: prigionieri e riformatori – B/4: uffici pubblici – B/5: scuole e laboratori scientifici – B/6: biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici della categoria A/9 – B/7: cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico del culto – B/8: magazzini sotterranei per depositi di derrate.

C/1: negozi e botteghe – C/2: magazzini e locali di deposito – C/3: laboratori per arti e mestieri – C/4: fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fine di lucro) – C/5: stabilimenti balneari e di acque curative (senza fine di lucro) – C/6: stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fine di lucro) – C/7: tettoie chiuse od aperte.

D/1: opifici – D/2: alberghi e pensioni (con fine di lucro) – D/3: teatri, cinematografi, sale per concerti, e spettacoli e simili (con fine di lucro) – D/4: case di cura ed ospedali (con fine di lucro) – D/5: istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro) – D/6: fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fine di lucro) – D/7: fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni – D/8: fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni – D/9: edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio – D/10: fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole – D/11: scuole e laboratori scientifici privati – D/12: posti barca in porti turistici e stabilimenti balneari.

E/1: stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei – E/2: ponti provinciali o comunali soggetti a pedaggio – E/3: costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche – E/4: recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche – E/5: fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze – E/6: fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale – E/7: fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti – E/8: fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia – E/9: edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E.

62 Cfr. Russo, *op. cit.*, p. 252. Galeotti Flori M.A. *et al.*, *I Tributi in Italia*, 1993, 4^a ed., Padova, pp. 418 sgg.

Secondo il disposto di cui all'art. 1 del TUR, il tributo deve essere applicato agli atti soggetti a registrazione, anche se volontariamente presentati.

In particolare, il successivo art. 2 stabilisce che l'imposta si applichi agli atti formati per iscritto nel territorio dello Stato ed indicati nella tariffa allegata al decreto, ad alcuni contratti verbali⁶³, nonché ad alcuni fatti giuridicamente rilevanti quali, a titolo di esempio, l'istituzione od il trasferimento nel territorio dello Stato della sede legale o amministrativa di una società o di un ente esteri.

Dal tenore letterale degli articoli citati emerge che il presupposto del tributo è la partecipazione agli atti scritti, alle convenzioni verbali e ad alcuni fatti giuridicamente rilevanti⁶⁴.

Come osservato, è la legge stessa, *rectius* la tariffa alla stessa allegata, ad indicare in forma analitica gli atti scritti che costituiscono l'oggetto del tributo⁶⁵.

Più dettagliatamente, detta tariffa consta di due parti:

- la prima parte: comprende gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, ovvero entro un termine, individuato dalla legge, che decorre dalla data di formazione dell'atto;
- la seconda parte: include gli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso, ossia quando l'atto "si deposita per essere acquisito agli atti presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento"⁶⁶.

Per quanto concerne, in particolare, i contratti di cessione e di locazione immobiliari, essi trovano collocazione nella prima parte della tariffa. Conseguono che siano, normalmente, soggetti a registrazione in termine fisso, con la sola eccezione, di cui all'art. 2 *bis*, parte seconda della tariffa, secondo cui i contratti di locazione e di affitto di immobili, qualora non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, sono soggetti alla registrazione in caso d'uso, se aventi una durata non superiore a trenta giorni complessivi nell'anno.

Soggetto passivo del tributo è chiunque sia titolare della relazione personale della fattispecie che è costituita, come sopra detto, dalla partecipazione agli atti, analiticamente indicati dalla legge e della tariffa, oggetto del tributo⁶⁷. Tale partecipazione,

63 Tra i contratti verbali soggetti a registrazione vi sono, ai sensi dell'art. 3, lett. a), del TUR., quelli di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe, anche tacite.

64 Così Galeotti Flori M.A. *et al.*, *op. cit.*, pp. 69 sgg., Si veda, al riguardo, Granelli A.E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1984, pp. 103 sgg; Potito E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pp. 41 sgg.; Cicognani A., *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977: 59 sgg.; Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 94.

65 Cfr. Galeotti Flori M.A. *et al.*, *op. cit.*, p. 419, secondo cui "(la legge) è guidata dal principio di colpire negozi giuridici a contenuto patrimoniale consistenti, di regola, nel trasferimento della ricchezza".

66 Art. 6 del d.p.r. 26 aprile 1986, 131.

67 Così Galeotti Flori M.A. *et al.*, *op. cit.*, p. 427. È soggetto passivo dell'imposta di registro "colui cui sono giuridicamente imputabili" gli atti soggetti a registrazione. Cfr. Russo, *op. cit.*, p. 253. Si

infatti, rivela l'attitudine alla contribuzione delle parti coinvolte nell'atto di trasferimento della ricchezza o, più genericamente, nel negozio giuridico posto in essere.

Analizzando il tema della soggettività passiva ai fini del tributo di registro, occorre, pertanto, effettuare una preliminare osservazione, distinguendo tra coloro che, ai sensi dell'art. 10 del TUR, sono obbligati a chiedere la registrazione dell'atto e coloro che, ai sensi dell'art. 57 del TUR, sono invece obbligati al pagamento dell'imposta⁶⁸.

Come prescritto dall'articolo 10 del TUR, comma 1°, lett. a) e dalle altre disposizioni generali dell'imposta di registro, sono tenute a richiedere la registrazione le parti contraenti, per le scritture private non autenticate, nonché i notai o gli ufficiali giudiziari per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati.

Con riferimento, pertanto, al contratto di cessione – il quale, come noto, deve farsi per atto pubblico o per scrittura privata a pena di nullità ai sensi dell'art. 1350 del c.c. – obbligato a chiedere la registrazione dell'atto di trasferimento è il notaio che ha redatto o autenticato l'atto.

Per quanto concerne, invece, il contratto di locazione, consegue che siano obbligati in solido alla registrazione dell'atto il locatore ed il locatario⁶⁹, sebbene, qualora il contratto abbia la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, intervenga la responsabilità solidale del notaio che lo ha redatto, ricevuto o autenticato.

Per quanto concerne i soggetti obbligati al pagamento, la norma di riferimento è contenuta nell'art. 57, comma 1°, del TUR, il quale prevede che “oltre ai pubblici ufficiali che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti [...]”.

In altre parole, del versamento del tributo di registro rispondono in maniera solidale tra loro le parti contraenti, nel caso di scrittura privata non autenticata ed il notaio⁷⁰, nel caso di contratto da questi redatto, ricevuto o autenticato.

veda, inoltre, Fedele, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, Milano, 1986, pp. 520 sgg.; Ghinassi, *Imposta di registro ed imposta di successione. Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, Milano, 1996, pp. 6 sgg.; Potito E., *Soggetto passivo di imposta*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1990, vol. XLII, pp. 1226 sgg.

68 Come è stato, infatti, autorevolmente osservato, “le due categorie non sempre coincidono”. Cfr. Russo, *op. cit.*, p. 256.

69 Cfr. Ioli G., *Manovra bis, Registrazione telematica delle locazioni Iva in corso al 4.7.2006*, in *La Settimana Fiscale*, 39 del 19 ottobre 2006, Il Sole 24 ore, Milano.

70 Relativamente a quest'ultima fattispecie, è opportuno ricordare che l'obbligo per il notaio di provvedere, solidalmente con le parti contraenti, al versamento dell'imposta di registro, qualifica il medesimo come “responsabile di imposta”. Tale figura è legislativamente definita all'art. 64, 3° co., del d.p.r. n. 600 del 29 settembre 1973, secondo cui è responsabile di imposta “chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi”. L'istituto in parola si ha allorché il presupposto del tributo – nel caso di specie, come detto sopra, la partecipazione ad un atto che riveli l'attitudine alla contribuzione delle parti coinvolte nel negozio giuridico – si verifica in capo a uno o più soggetti, ma la legge ne coinvolge, con vincolo solidale, anche altri, ai quali per converso non è riferibile la capacità contributiva che emerge dal presupposto. Tramite l'istituto della responsabilità viene stabilito che, nell'ipotesi in cui le parti contraenti non provvedano al versamento del tributo di registro nei termini previsti dalla legge, all'adempimento *de quo* debba provvedere un terzo soggetto, cui la legge attribuisce, in buona sostanza, un ruolo rispet-

Oltre a precisare gli atti da sottoporre a registrazione, la tariffa svolge la funzione di determinare l'ammontare dell'imposta, in misura proporzionale, ovvero in misura fissa.

Come è stato rilevato⁷¹, è possibile affermare, in termini generali, che l'aliquota proporzionale si applica ai trasferimenti di diritti reali o d'uso sui beni mobili ed immobili, nonché agli atti che contengono obbligazioni o liberalità di somme o prestazioni, mentre la misura fissa, correlata cioè alla funzione civilistica della registrazione e non al valore del negozio giuridico, riguarda gli atti non aventi un contenuto patrimoniale e quelli soggetti ad Iva, per i quali vige normalmente, ai sensi dell'art. 40 del TUR, il cosiddetto principio di "alternatività Iva – registro", in forza del quale, "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta (di registro) si applica in misura fissa"⁷². Il legislatore tributario è recentemente⁷³ intervenuto sul punto, introducendo una misura derogatoria al regime *de quo*.

In particolare, con riferimento alle cessioni di immobili, il sopra richiamato art. 40 stabilisce, al comma 1°, che quelle aventi ad oggetto fabbricati ad uso abitativo siano soggette ad imposta di registro in misura fissa se l'operazione risulta ai fini Iva imponibile ovvero in misura proporzionale qualora essa sia esente ai fini del suddetto tributo; in tale ipotesi, evidentemente, continua ad operare il regime di alternatività tra l'imposta di registro e quella sul valore aggiunto. Qualora, di contro, la cessione abbia ad oggetto fabbricati strumentali, indipendentemente dal regime Iva applicato, l'imposta di registro troverà applicazione in misura fissa.

In questo senso, quindi, la deroga al principio di alternatività Iva-registro opera nel senso che la medesima fattispecie può risultare esente ai fini Iva e scontare l'applicazione del tributo di registro in misura fissa, anziché in misura proporzionale.

Per quanto concerne le operazioni di locazione immobiliare, la modifica di cui al citato art. 40, nel quale è stata aggiunto il comma 1 *bis* in base al quale sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché soggette all'imposta sul valore aggiunto. Quale logico corollario della modifica così appor-

to al soddisfacimento della pretesa erariale. Quindi, la funzione propria di questo istituto è quella di tutelare l'interesse dell'Amministrazione finanziaria ad una riscossione dei tributi rapida e sicura. Tale orientamento, del resto, ha trovato costante avallo nelle pronunce del Giudice di legittimità, secondo cui, come è noto, "la figura del responsabile di imposta è stata istituzionalizzata allo scopo di agevolare la riscossione del credito erariale con la configurazione di un centro di imputazione a carico di soggetti che se ne rendono garanti, con rafforzamento della responsabilità attraverso anche la previsione di sanzioni per l'inottemperanza degli obblighi". Così Cass., 27 ottobre 1999, 1206. Sul punto, cfr. Parlato A., *Il responsabile di imposta*, Milano, 1963: 101 sgg.; Fantozzi A., *op. cit.*, pp. 17 sgg.; Nussi M., *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 35; Lupi, *Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale*, *Riv. dir. fi sc. fi*, 1987, II: 200 sgg.; Polimeni A., *Rappresentanti negoziali. Responsabilità per il pagamento dell'imposta di registro*, *Boll. Trib.*, 1984: 1062; Uckmar V., *La legge di registro*, Padova, 1935, vol. III, pp. 113 sgg. Cfr., inoltre, Russo, *op. cit.*, p. 173. Cfr. Lupi R., *Diritto tributario, Parte generale*, 9ª ed., Milano, 2007, pp. 250 sgg.

71 Così Galeotti Flori M.A. *et al.*, *op. cit.*: 422 sgg., secondo cui "l'aliquota del tributo è stabilita secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione anche se il titolo o la forma apparente non siano corrispondenti alla natura ed agli effetti giuridici prodotti dall'atto".

72 Art. 40 del d.p.r. del 26 aprile 1986, 131 (*Testo Unico dell'Imposta di Registro*).

73 D.l. del 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 11 agosto 2006, n. 248.

tata, è stato corretto il testo dell'art. 5, parte prima della Tariffa, che prevede adesso, per le fattispecie in esame, l'applicazione del tributo di registro con aliquota proporzionale.

In questo senso, la deroga al principio di alternatività Iva-registro opera in senso contrario a quanto accade per le cessioni aventi ad oggetto immobili strumentali, dal momento che a sommarsi non sono due fattispecie di "esenzione" (non applicazione dell'Iva e applicazione del tributo di registro in misura fissa), bensì due fattispecie di imponibilità (applicazione dell'Iva e del tributo di registro in misura comunque proporzionale).

4.3 *Il regime del prezzo valore*

Le regole in tema di accertamento e di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale nell'ambito dei trasferimenti immobiliari hanno subito nel corso del tempo rilevanti modifiche.

L'attuale formulazione dell'art. 52, comma 1°, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 prevede, quale regola generale di determinazione della base di commisurazione del tributo di registro, l'utilizzo del criterio del "valore venale in comune commercio", disponendo che l'Amministrazione finanziaria possa, se ritiene che esso sia superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito dalle parti, provvedere alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, nonché dei relativi interessi e sanzioni.

La difficoltà di determinazione oggettiva del concetto di "valore venale in comune commercio" ha indotto il legislatore a prevedere, ai commi 4° e 5° del suddetto articolo, una deroga al potere di accertamento sulla base di tale parametro, stabilendo che non possano essere sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte, fatta salva la facoltà di modificare i suddetti moltiplicatori in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato. La norma suddetta, *prime facie*, sembrava aver introdotto una sorta di "salvacondotto inoppugnabile"⁷⁴, in grado di precludere in via assoluta il potere di rettifica dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, tale preclusione è stata di fatto impedita dalla norma di cui all'art. 72 del TUR, con la quale è fatta salva la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di agire per il recupero della maggiore imposta dovuta, oltre alle correlate sanzioni ed interessi in caso di parziale occultamento del corrispettivo.

Deve, in ogni caso, osservarsi che l'ambito di applicazione del regime derogatorio al criterio del valore venale di cui all'art. 52 del TUR era limitato alle ipotesi di trasferimento della proprietà di un terreno agricolo o di un fabbricato iscritto in catasto con attribuzione di rendita o in attesa della medesima, purché il corrispettivo dichiarato in atto fosse non inferiore al valore catastale rivalutato e moltiplicato per dei coefficienti prestabiliti. Restavano invece esclusi i trasferimenti di aziende, aree edificabili, fabbricati non iscritti in catasto ed immobili con valore dichiarato inferiore a quello catastale.

74 Cfr. Bullo A., "Manovra bis" e Finanziaria 2007. Novità introdotte in tema di non applicazione dell'art. 52, comma 4°, D.P.R. 131/1986. Prezzo/valore dei fabbricati, *La settimana fiscale*, n. 5, 1 febbraio 2007: 42 sgg.

La legge finanziaria per il 2006, al comma 497, è nuovamente intervenuta sulla materia introducendo, con decorrenza dal 1° gennaio 2006, il sistema cosiddetto del “prezzo-valore” per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro ed ipo-catastali. Trattasi di un particolare regime impositivo che consente di individuare la base imponibile ai fini delle imposte *de quibus* nel valore automatizzato determinato a norma dei commi 4 e 5 dell’art. 52 del TUR, e non già nel corrispettivo liberamente pattuito dalle parti del contratto di compravendita.

Tale metodologia di determinazione dell’imposta, di natura opzionale, prevedeva, nella sua originale formulazione, che la cessione dovesse, sotto il profilo oggettivo, riguardare immobili ad uso abitativo⁷⁵ e relative pertinenze⁷⁶ e, sotto quello soggettivo, avvenire tra persone fisiche non esercenti attività di impresa, arte o professione.

Un ulteriore intervento in materia è stato attuato dal d.l. 4 luglio 2006 n. 223, con il quale il legislatore ha introdotto il comma 5 *bis* dell’art. 52 del TUR, volto a ripristinare il potere dell’Amministrazione finanziaria di determinare la maggiore imposta di registro sulla base del valore normale dell’immobile oggetto del trasferimento, prevedendo che l’applicazione⁷⁷ delle disposizioni inerenti alla valutazione automatica catastale non operasse per le cessioni di immobili diverse da quelle di cui al comma 497 della legge finanziaria per il 2006.

In seguito a tale intervento normativo, quindi, il prezzo valore, è rimasto l’unica deroga al criterio, operante invece nella generalità dei casi, della determinazione della base imponibile sulla base del valore venale dell’immobile oggetto di trasferimento.

Le condizioni di “accesso” al regime agevolativo in parola sono state rese meno stringenti per effetto dei commi 307 e 309 della legge 27 dicembre 2006 (cosiddetta legge finanziaria 2007), i quali hanno incluso nelle fattispecie rientranti nell’applicazione del meccanismo del prezzo-valore, con decorrenza dal 1° gennaio 2007, le cessioni di immobili ad uso abitativo nelle quali l’acquirente sia un soggetto privato, non rilevando di converso la natura del soggetto alienante⁷⁸.

75 Quanto ai requisiti oggettivi, occorre precisare che per immobili ad uso abitativo si intendono i fabbricati iscritti in catasto nel gruppo A al momento della redazione dell’atto traslativo o che a tale data sono ancora da iscrivere (nel caso di nuove costruzioni o di fabbricati per i quali è stata presentata istanza di variazione della rendita catastale), esclusi quelli accatastati nella categoria A/10 (uffici). Inoltre, nell’ambito di applicazione della norma devono ritenersi incluse le pertinenze degli immobili abitativi, anche se acquistate separatamente, purché dall’atto risulti evidenziato il vincolo pertinenziale che è condizione necessaria per l’assoggettamento della pertinenza al medesimo regime fiscale previsto per il bene principale. Così dispone l’art. 23, comma 3°, D.P.R. 131/1986. Sul punto è intervenuta anche l’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E del 1° marzo 2007. Carriolo F. (Finanziaria 2006. Cessioni di immobili tra privati a valori catastali. Chiarimenti di telefisco 2006 e Assonime, *La settimana fiscale*, n. 10 del 9 marzo 2006) osserva infine che Assonime ha rilevato che il regime del prezzo-valore non incontra limiti quantitativi al trasferimento di pertinenze.

76 Vedi R.M. 11 aprile 2008 n. 149/E.

77 Con decorrenza dal 12 agosto 2006, giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione della “manovra bis”. In tal senso vedi C.M. 6 febbraio 2007 n. 6/E.

78 Si noti che se il cedente è un imprenditore viene fatta salva l’applicazione dell’art. 39, comma 1°, lettera d), ultimo periodo del D.P.R. 600/1973).

5. L'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

Tra i tributi gravanti sul possesso di immobili, quello che maggiormente si segnala per la stretta connessione tra determinazione della base imponibile e risultanze catastali è l'imposta comunale sugli immobili, introdotta nel nostro ordinamento dal d.lgs. n. 504 del 31 dicembre 1992. Soggetti passivi dell'imposta sono, a norma dell'art. 3, comma 1°, del suddetto decreto, i proprietari di immobili, ovvero coloro che vantano sugli stessi diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, superficie o enfiteusi, anche se non residenti nel territorio dello Stato⁷⁹. Nel caso in cui, infine, siano più soggetti a vantare, su uno stesso immobile, i diritti previsti nel comma 1° dell'articolo in parola, la soggettività passiva si estende *pro quota* a tutti i contitolari. Lo stesso principio vale anche per la multiproprietà, salvo che non si tratti di una multiproprietà di tipo azionario.

Il titolare del diritto al tributo è il Comune ove è situato l'immobile su cui grava l'imposizione.

Per ciò che concerne la determinazione della base imponibile occorre, così come stabilito dall'art. 5 del d.lgs. n. 504/1992, distinguere tra:

- immobili iscritti in catasto: in tal caso la base imponibile è costituita dal valore della rendita catastale, vigente al 1° gennaio del relativo anno d'imposta, rivalutata del cinque per cento moltiplicata per determinati coefficienti, che variano a seconda del gruppo catastale dell'immobile⁸⁰;
- fabbricati del 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: la base imponibile è determinata sulla base dei costi di acquisizione e di incremento (contabilizzati al lordo delle quote di ammortamento), aggiornati da appositi coefficienti stabiliti annualmente dal Ministero dell'Economia;
- aree fabbricabili: la base imponibile è data dal valore commerciale che risulta al 1° gennaio dell'anno di imposizione;
- terreni agricoli: la base imponibile è data dal reddito dominicale risultante in catasto al 1° gennaio dell'anno di tassazione, rivalutato del venticinque per cento e poi moltiplicato per settantacinque.

Per quanto attiene agli immobili di interesse storico e/o artistico, la base imponibile è data dalla rendita calcolata applicando la tariffa di estimo, aumentata del cinque per cento, di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria in cui si trova il fabbricato e moltiplicata per un coefficiente pari a cento, qualunque sia la sua categoria di appartenenza⁸¹.

79 Il successivo comma 2° prevede, inoltre, che nel caso di immobili concessi in locazione finanziaria soggetto passivo del tributo sia il locatario. Pertanto, qualora un immobile venga concesso in locazione non finanziaria debitore d'imposta è il locatore e non il locatario.

80 Più specificatamente: per cento in caso di fabbricati rientranti nei gruppi catastali A e C (con esclusione della categoria A/10 e C/1); per centoquaranta con riferimento ai fabbricati rientranti nel gruppo catastale B; per cinquanta per i fabbricati del gruppo catastale D e della categoria A/10; per trentaquattro per i fabbricati rientranti nella categoria C/1.

81 Art. 10 d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42. Per quanto concerne, specificatamente, l'aliquota applicabile ai fini

Alla luce di quanto sopra, come già considerato, la determinazione del tributo in esame dipende in maniera diretta e stringente dai dati riportati in catasto. Proprio in virtù di tale legame, infatti, non sono mancate iniziative del legislatore aventi il precipuo fine di rendere il più possibile attuale ed effettiva la rappresentazione catastale degli immobili. Tale esigenza era peraltro già presente al momento dell'emanazione del decreto di istituzione dell'Ici; l'art. 11, comma 1°, del d.lgs. n. 504/1992, infatti, prevedeva l'obbligo per i Comuni di trasmettere ai competenti uffici del territorio copia delle dichiarazioni presentate aventi ad oggetto fabbricati sprovvisti di rendita, per i quali l'Ici trovava applicazione sulla base della rendita presunta, ovvero fabbricati per i quali erano intervenute delle variazioni, non tempestivamente denunciate, determinanti l'impossibilità di utilizzare le risultanze catastali in atti⁸². La disposizione perseguiva, evidentemente, la finalità di sollecitare gli uffici dell'Agenzia del territorio ad assumere i provvedimenti necessari affinché la commisurazione del tributo avvenisse sulla base di una rendita quanto più prossima a quella "effettiva".

Il sistema astrattamente previsto al comma 1° dell'art. 11 non ha, tuttavia, prodotto in concreto i risultati sperati, tanto che il legislatore si è visto costretto ad assumere iniziative maggiormente incisive. Il riferimento, in particolare, è alle disposizioni contenute nell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004 n. 311 (cosiddetta legge finanziaria 2005).

Le norme di cui ai commi 335, 336, 337 attengono, rispettivamente, alla revisione del classamento delle unità immobiliari private site in microzone comunale, all'aggiornamento del classamento catastale per intervenute variazioni edilizie, nonché alla decorrenza degli effetti fiscali delle variazioni catastali.

La prima delle disposizioni richiamate prevede che i comuni possano richiedere agli uffici provinciali dell'agenzia del territorio la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato⁸³ e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosti in maniera significativa dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali.

ella determinazione dell'imposta dovuta, essa è deliberata dal consiglio comunale del luogo ove è ubicato l'immobile entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento, in base, soprattutto, alle proprie esigenze di bilancio. Qualora la delibera non venga adottata entro tale termine, dovrà applicarsi, in base all'art. 6 del d.lgs. 504/1992, l'aliquota minima del 4 per mille. Tale norma, anche se non formalmente abrogata, appare in evidente contrasto con quella di più recente introduzione che prevede, in caso di mancata delibera, l'applicazione dell'aliquota in vigore nell'anno precedente. L'aliquota comunque non potrà essere inferiore al 4 per mille né superiore al 7 per mille, salvo i seguenti casi eccezionali:

- 1) i comuni possono applicare anche un'aliquota inferiore a quella minima del 4 per mille, ma solo con riferimento ad immobili adibiti ad abitazione principale da parte del proprietario in situazioni di grave disagio abitativo, a condizione che il gettito totale dell'imposta resti invariato;
- 2) i comuni possono anche applicare un'aliquota superiore a quella massima del 7 per mille, e cioè fino al 9 per mille, con riferimento agli immobili non locati da almeno due anni, che siano situati nei comuni considerati ad alta tensione abitativa.

82 Cfr. art. 5, 4° comma, del d.lgs. n. 504/1992.

83 Valore individuato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, ossia del *Regolamento recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri nonché delle commissioni censuarie*.

Evidente finalità della norma è quella di conseguire una razionalizzazione dei valori catastali nell'ambito del territorio comunale, quando sussistono alcune zone ritenute anomale e particolarmente sperequate, ossia nelle quali insistono immobili il cui valore di mercato risulta di gran lunga superiore al dato risultante in catasto. In tale prospettiva, quindi, la disposizione di legge sembra “[...] consentire, fino all’auspicata riforma del sistema estimativo catastale, di conseguire un obiettivo di equità fiscale, seppure parziale e sulle situazioni di maggiore discrasia”⁸⁴.

L’ente locale viene così ad assumere ruolo di grande rilievo, in conseguenza dell’attribuzione allo stesso della facoltà di attivare il meccanismo di revisione dei dati catastali e di ri-allineamento degli stessi ai valori di mercato; attribuzione che, giova ricordarlo, risponde ad esigenze concrete che da tempo erano rappresentate all’Agenzia del territorio da parte dei Comuni impegnati nell’opera di monitoraggio del proprio territorio.

Il successivo comma 336, sulla scorta della disposizione legislativa precedente, consente ai comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, di richiedere ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento. Qualora i soggetti interessati non ottemperino alla richiesta entro un termine di novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell’agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell’interessato, alla iscrizione in catasto dell’immobile ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento medesimo e la relativa rendita.

È previsto, in altri termini, un meccanismo con il quale viene in concreto a realizzarsi una revisione dei dati catastali ad opera, primariamente, dello stesso contribuente e, in subordine, ad opera degli uffici dell’agenzia del territorio.

È appena il caso di ricordare, peraltro, che prima dell’entrata in vigore delle norme di cui alla legge finanziaria per il 2006, è stata introdotta nel nostro ordinamento la disposizione di cui al comma 58 dell’art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (cosiddetta legge finanziaria per il 1997), in forza della quale gli uffici tributari dei comuni, chiamati a partecipare all’ordinaria attività di accertamento fiscale in collaborazione con le strutture dell’amministrazione finanziaria, nonché all’elaborazione dei dati fiscali risultanti da operazioni di verifica, possono segnalare all’Ufficio tecnico erariale la presenza di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati simili e aventi medesime caratteristiche, richiedendone conseguentemente la corretta classificazione.

Le norma contenuta al comma 337 dell’art. 1 della legge finanziaria per il 2006 risulta funzionale a rendere più efficace il disposto di cui al comma precedente. Viene, infatti, affrontata una problematica assai delicata, che negli anni passati ha dato vita ad un cospicuo contenzioso tra contribuenti e comuni, relativa all’individuazione del momento in cui la rendita catastale, dichiarata o comunque attribuite a seguito della notificazione della richiesta del comune di cui al comma 3° 36, produce effetti sul piano fiscale.

⁸⁴ Cfr. relazione alla legge finanziaria per il 2005.

La norma stabilisce, infatti, che le rendite in parola siano efficaci, “*in deroga alle vigenti disposizioni*”, a decorrere dal 1° gennaio dell’anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell’anno di notifica della richiesta del comune.

In altri termini, le rendite dichiarate dal titolare del diritto reale sull’immobile⁸⁵ o quelle attribuite, a seguito dell’attivazione da parte del comune della procedura di cui al comma 336⁸⁶, risultano applicabili ai fini della determinazione dell’Ici, in deroga alle disposizioni di legge in vigore, rispettivamente:

- dal 1° gennaio dell’anno successivo alla data, indicata nella richiesta notificata dal comune, cui deve essere riferita la mancata presentazione della denuncia catastale. Tale fattispecie presuppone, ovviamente, che il comune sia a conoscenza della data in cui la denuncia in catasto avrebbe dovuto essere presentata e possa pertanto fornire prove certe in ordine alla stessa;
- dal 1° gennaio dell’anno della notificazione della richiesta del comune, se in questa non è riportata l’indicazione della data cui deve essere riferita la mancata presentazione della denuncia catastale.

La norma in esame, quindi, riconosce la possibilità di far retroagire, agli effetti fiscali, la rendita catastale fino al momento in cui questa avrebbe dovuto essere dichiarata dal contribuente, subordinando tale possibilità alla puntuale indicazione da parte del comune della data *de qua* nella richiesta formulata dal comune stesso; parimenti, la rendita catastale sarà suscettibile di applicazione retroattiva, benché in maniera “più debole” rispetto all’ipotesi di cui si è appena detto, producendo effetti fiscali dal 1° gennaio dell’anno in cui la richiesta è stata inoltrata al contribuente, qualora il comune non sia a conoscenza della data esatta a cui far risalire la nascita del presupposto per la presentazione da parte del contribuente della denuncia catastale.

Il riconoscimento dell’efficacia *ex tunc* della rendita catastale, per espressa previsione del legislatore, costituisce una “deroga alle vigenti disposizioni”. La formula, per quanto è lecito dedurre dalla relazione alla legge finanziaria per il 2006, deve intendersi riferita alla norma di cui all’art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, la quale stabilisce testualmente che “[...] gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell’ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita”.

La trascritta disposizione, inerente all’atto catastale in sé, a prescindere dal suo utilizzo nella determinazione dell’imposta comunale sugli immobili, è stata introdotta al precipuo fine di tutelare il contribuente garantendogli la possibilità di una effettiva difesa nei confronti degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali: disponendo che essi siano efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione viene risolto, infatti, il problema della loro conoscenza da parte del possessore dell’immobile accatastato.

85 mediante la procedura Doc-fa.

86 la norma in esame trova applicazione solo con riferimento alle rendite di cui al comma 336 della legge finanziaria per il 2006 e non anche per quelle di cui al precedente comma 335.

Nonostante, infatti quanto previsto dall'art. 11, commi 2 e 3, del d.l. 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla l. 13 marzo 1988, n. 154, che impone la notifica del classamento delle unità immobiliari urbane, le rendite catastali si presumevano note in seguito alla semplice pubblicazione nell'albo pretorio effettuato dal comune. Ne conseguiva, pertanto, l'onere in capo al contribuente di verificare eventuali attribuzioni o modifiche delle rendite catastali relative agli immobili in suo possesso a titolo di proprietà o altro diritto reale e procedere, quindi, al versamento dell'Ici sulla base dei dati così appresi. Non stupisce, pertanto, che l'introduzione della norma di cui all'art. 74 della l. n. 342/2000 sia stata unanimemente riconosciuta come un indiscutibile esempio di "civiltà giuridica", in grado di tutelare il contribuente dal rischio, certamente concreto, di vedersi accertare sulla base di una rendita catastale attribuita o modificata senza esserne a conoscenza⁸⁷.

BIBLIOGRAFIA

- Albanese S. (2003). L'inquilino non paga i canoni. Niente imposta per il proprietario: è quanto ha stabilito la Suprema Corte. *Il Fisco* 36: 1-5670.
- Alberti L.B. (1994). *I libri della famiglia*, in Furlan F. (a cura di), vol. I. Torino, Einaudi.
- Barbadoro B. (1929). *Le finanze della repubblica fiorentina*. Firenze, Biblioteca storica.
- Basilavecchia M. (2007). In: Tesauro F. (opera diretta da). *Imposta sul reddito delle società (Ires)*. Bologna, Zanichelli.
- Bullo A. (2007). "Manovra bis" e Finanziaria 2007. Novità introdotte in tema di non applicazione dell'art. 52, comma 4°, D.P.R. 131/1986. Prezzo/valore dei fabbricati. *La settimana fiscale* n. 5, 1 febbraio 2007: 42
- Capolupo S. (2007). Beni strumentali: la mancanza di una nozione unitaria. *Il Fisco*, 27: 3925.
- Carrirolo F. (2006). Finanziaria 2006. Cessioni di immobili tra privati a valori catastali. Chiarimenti di telefisco 2006 e Assonime. *La settimana fiscale* n. 10 del 9 marzo 2006.
- Cianfrocca S., Rotunno C. (2005). *Il recupero dell'Ici attraverso la revisione del classamento degli immobili*. Rimini, Maggioli.
- Cicognani A. (1977). *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, Cedam.
- Conti E. (1986). *L'imposta diretta a Firenze nel Quattrocento*. Roma, Istituto storico italiano per il medioevo.
- D'Agostino D. (1997). L'accertamento su base catastale. *Il Fisco* 48: 4294.
- De Mita E. (2000). *Principi di diritto tributario*. Milano, Giuffrè.
- Di Gennaro A. (2006). L'accertamento ed il classamento delle unità immobiliari urbane. *Quaderni di legislazione tecnica*, 1/2006.

⁸⁷ Cfr., Cianfrocca S., Rotunno C., *Il recupero dell'Ici attraverso la revisione del classamento degli immobili*, 2005, p. 30.

- Di Siena M. (2003). Note minime sul principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa. *Il Fisco* 32: 1-5023.
- Falsitta G. (1992). Il concetto di reddito medio ordinario e la revisione degli estimi degli immobili urbani. *Riv. dir. trib.*, II, 556.
- Fantozzi A. (1968). *La solidarietà nel diritto tributario*. Torino, Unione Tipografico-Editrice.
- Fazzini E. (2005). *Attività economiche ed imposizione fiscale, profili storico-sistematici*. Padova, Cedam.
- Fedele A. (1986). La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo. In: *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*. Milano, Giuffrè.
- Galeotti Flori M.A., Acciai S., Fazzini E., Garcea A., Michelotti F., Tanini F. (1999). *I tributi in Italia*, Padova, Cedam.
- Galeotti Flori M.A. et al. (1993). *I Tributi in Italia*. Padova, Cedam, 4ª ed.
- Galeotti Flori M.A. (1994). Il principio di competenza. *Il Fisco* 36: 8647.
- Gallo F. (1998). Ratio e struttura dell'Irap. *Rass. Trib.*: 631.
- Gallo S. (1989). Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo. *Rass. trib.*, 9: 538.
- Gallo S. (1997). L'Iva sulle locazioni immobiliari. *Impresa c.i.*, 6: 1094.
- Ghinassi S. (1996). *Imposta di registro ed imposta di successione. Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*. Milano, Giuffrè.
- Giannini A.D. (1974). *Istituzioni di diritto tributario*. Milano, Giuffrè.
- Giovannini A. (2001). Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore. *Rass. trib.* n. 2, marzo-aprile 2001: 344.
- Granelli A.E. (1984). *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*. Padova, Cedam.
- Guicciardini F. (1945). *Le cose fiorentine*. In Ridolfi R. (a cura di). Firenze, Olschki.
- Herlihy D., Klapisch-Zuber C.H. (1988). *I toscani e le loro famiglie. Uno studio sul catasto fiorentino del 1427*. Bologna, Il Mulino.
- Ioli G. (2006). Manovra bis, Registrazione telematica delle locazioni Iva in corso al 4.7.2006. *La Settimana Fiscale* 39 del 19 ottobre 2006, Milano, Il Sole 24 ore.
- Leo M. et al. (1999). *Le imposte sui redditi nel testo unico*. Milano, Giuffrè.
- Lupi R. Catasto. *Enc. Giur.*:23.
- Lupi R. (1987). Coobligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale. *Riv. dir. fi sc. fi*, II: 200.
- Lupi R. (1997). L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi. *Rass. trib.*: 1407.
- Lupi R. (2007). *Diritto tributario, Parte generale*, 9ª ed., Milano, Giuffrè.
- Lupi R. (2007). *Diritto tributario. Parte speciale*. Milano, Giuffrè.
- Luzzati M. (1967). *Storia economica d'Italia. Il Medioevo dal trionfo al crollo*. Bologna.
- Micчески M. (1985). La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati. *Riv. dir. fi*, I: 275.
- Nussi M. (1996). *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*. Padova, Cedam.
- Parlato A. (1963). *Il responsabile di imposta*. Milano, Giuffrè.
- Perrone Capano R. (2006). Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica. *Rass. trib.*, 4, luglio-agosto 2006: 1231.

- Pezzolo L. (2003). *Il fisco dei veneziani. Finanza pubblica ed economia tra il XV ed il XVII secolo*. Verona, Cierre Edizioni.
- Polimeni A. (1984). Rappresentanti negoziali. Responsabilità per il pagamento dell'imposta di registro. *Boll. Trib.*: 1062
- Potito E. (1978). *L'ordinamento tributario italiano*. Milano, Giuffrè.
- Potito E. (1990). Soggetto passivo di imposta. *Enc. Dir.*, vol. XLII, Milano: 1226.
- Russo P. (2002). *Manuale di diritto tributario, parte speciale*. Milano, Giuffrè.
- Talamanca M., Catasto- diritti antichi. *Enc. del dir.*, vol. VI: 479.
- Tesauro F. (2001). *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*. Torino, Utet.
- Tesauro F. (2006). Efficacia nel tempo delle rendite catastali. *Corriere Tributario* 20/2006: 1559.
- Tinelli G. (1991). *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*. Milano, Giuffrè.
- Uckmar A. (1935). *La legge di registro*. Vol. III. Padova, Cedam.