



UNO SPUNTO DI RIFLESSIONE: LEGGI – SENTENZA?

Mario Cicala

Già Presidente di sezione della sezione tributaria della Cassazione

Sommario: 1. Premessa. – 2. Responsabilità del liquidatore per i debiti tributari? – 3. Si presume che il valore di un bene determinato ai fini della imposta sui trasferimenti sia utilizzabile anche ai fini delle imposte sui redditi? – 4. Intorno al transfer pricing domestico. – 5. Determinazione della rendita catastale e valutazione dei beni accessori – gli “imbullonati” – il legislatore oscilla.

1. Premessa

Viviamo un momento storico in cui le sentenze assumono un ruolo trainante nella formazione del diritto, tanto che – sia pure con una qualche forzatura- si può asserire che vi sono sentenze che tengono le veci delle leggi, che hanno effetti sociali pari se maggiori di quelli prodotti da una legge. Per converso, assistiamo alla promulgazione di disposizioni di legge la cui funzione, almeno nella intenzione di chi le ha redatte, è di ribaltare uno specifico indirizzo giurisprudenziale; tanto che si può qui parlare – in certo senso – di leggi-sentenza.

Anche se, a volta, accade che il risultato perseguito dal redattore della norma non venga raggiunto, che la giurisprudenza sfugga al suggerimento del legislatore affermando che la “intento legislatoris”, cioè l’intento delle persone fisiche cui si deve la scrittura della norma, non si è tradotto in una corrispondente “voluntas legis”, cioè che il significato oggettivo della disposizione, inquadrata nell’insieme del sistema, non corrisponda all’obbiettivo pratico, spesso minuto, che il soggetto che ha redatto la norma aveva in mente.

L’interprete ed in primis la Corte di Cassazione si trova così di fronte a nuove impreviste difficoltà; ad esempio: stabilire quale sia il significato reale della norma che - secondo la Agenzia delle Entrate - avrebbe resuscitato, a taluni fini tributari e previdenziali, società ormai defunte. Mi riferisco all’art. 28 del decreto legislativo delegato 175/2014 intitolato “alla semplificazione fiscale” (e la circostanza che simile disposizione sia inserita in un testo legislativo delegato suscita ulteriori incertezza, stante il sospetto di violazione della legge delegante).

Il quarto comma dell’art. 28 del D. Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 recita “ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione della società di cui all’articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese”

La norma pone un complesso di interrogativi in riferimento alla “strana” situazione in cui viene a trovarsi un ente che sopravvive solo ai fini “della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi”; posto che questa limitata sopravvivenza di taluni rapporti giuridici sembra possa trascinare con sé un insieme di ulteriori rapporti patrimoniali; relativi all’accantonamento di quelle somme che, all’esito della controversia, potrebbero dover essere versate al Fisco, ed alla utilizzazione di quelle che invece potrebbero esser restituite dal Fisco.

Il più urgente problema è stato però costituito dalla applicazione o meno della norma ai fatti pregressi con il possibile, risorgere di soggetti e rapporti che in precedenza si ritenevano estinti.

La Agenzia delle Entrate (probabile ispiratrice della norma) con circolare 31/E del 30 dicembre 2014 ha affermato (pag. 52): “trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento”.

La questione però è stata risolta in senso contrario all’opinione della Agenzia dalla sentenza della Cassazione 6743 del 2 aprile 2015 (seguita da numerose altre conformi)¹ secondo cui il comma 4 dell’art. 28 del d.lgs. n. 175 del 2014, reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese, e perciò non ha efficacia retroattiva; conseguentemente il differimento quinquennale (operante nei soli confronti dell’amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione, indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell’estinzione della società derivanti dall’art. 2495, secondo comma, cod. civ. si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto del differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente).

Un ulteriore esempio, che riguarda un settore molto specifico, è costituito dal comma 665, dell’ articolo 1 della l. 23 dicembre 2014, n. 190, secondo cui “il termine di due anni per la presentazione della suddetta istanza è calcolato a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248. A tal fine è autorizzata la spesa di 30 milioni di euro per ciascuno degli anni 2015-2017” (l’individuazione del giorno di decorrenza del termine aveva dato luogo ad un contrasto all’interno della sezione tributaria della Cassazione, ora superato dalla disposizione di legge)

Per meglio chiarire la portata delle mie osservazioni, riporto anche una piccola rassegna di quattro sentenze della Cassazione con in nota a ciascuna il testo delle norme che probabilmente ha inteso modificare quell’indirizzo giurisprudenziale.

In simile quadro, faccio mio il giudizio del Presidente del Consiglio di Stato Alessandro Pajno secondo cui assistiamo ed una “turbolenza e fibrillazione normativa”. E la crisi di qualità della legislazione si manifesta sia con un abnorme inflazione normativa sia con la scarsa chiarezza, la contraddittorietà, il difetto di generalità e astrattezza delle regole, con le conseguenti incertezze nella loro applicazione” .

2. Responsabilità del liquidatore per i debiti tributari?

Ord. n. 16373 del 17 luglio 2014

¹ La tesi è implicitamente accolta in numerose sentenze che non hanno espressamente affrontato il problema ma hanno individuato la data di estinzione della società in quello della richiesta di cancellazione dal registro delle imprese senza applicare la proroga di 5 anni (si veda, ad esempio, la sentenza n. 4869 dell’ 11 marzo 2015).

(emessa il 10 luglio 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. E Rel. Cicala

Massima:

L'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, secondo cui i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti, la disposizione si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori", costituisce una disposizione specifica che enuncia ed esprime un principio generale: ciascuno risponde di un evento nella misura in cui ha concorso a cagionarlo. E presupposto essenziale perché si possa parlare di un concorso a determinare il mancato pagamento di un'imposta è che tale mancato pagamento sia effetto di un comportamento *contra legem* del liquidatore (nel caso di specie curatore fallimentare) e non della mera incapienza dell'attivo. Quest'esigenza assume un particolare rilievo nel caso specifico in esame, in quanto il curatore e l'amministratore giudiziale gestiscono sì un patrimonio altrui, ma in adempimento di una funzione pubblica inderogabile. Occorre quindi, che nell'atto impositivo - che deve assumere la veste di avviso d'accertamento - siano enunciate le circostanze che determinano il cattivo utilizzo dell'attivo fallimentare (quali il "soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari"); e tali circostanze siano provate nel giudizio. Quindi ove la Amministrazione ritenga di affermare una responsabilità solidale del curatore fallimentare per i debiti tributari del fallimento (maturati o meno nel corso della procedura fallimentare) deve indicare nell'atto di addebito le ragioni che determinano tale responsabilità che deve nascere da un cattivo utilizzo dell'attivo fallimentare (ad esempio a seguito del pagamento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari); ponendo il curatore in condizione di esercitare le sue difese anche adducendo – se del caso – l'intervento determinante degli organi di controllo della procedura.

Nota

Il primo comma dell'art. 36 del DPR 602/1973 stabiliva che: "i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari".

Ora, però, l'art. 28 del D. legs. 175/2014 al quinto comma prevede che la responsabilità dei liquidatori scatti "se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. E dunque – a meno che la norma di legge venga ritenuta incostituzionale per la violazione della delega, il pregresso indirizzo giurisprudenziale deve essere ribaltato.

Come posto in evidenza dalla circolare 31/2014 della Agenzia delle Entrate (pag. 52), la presunzione esime la Amministrazione dall'onere probatorio; quindi, a giudizio della Agenzia, anche dall'obbligo di enunciare nell'atto di impositivo le ragioni in base alle quali ritiene di poter agire nei confronti del liquidatore.

Ciò non mi pare del tutto esatto.

È vero che con la nuova disposizione l'unico fatto costitutivo del credito del Fisco contro il liquidatore è rimasto quello, negativo, del mancato pagamento dei tributi dovuti dall'ente in liquidazione. Ma a me sembrerebbe che tale fatto, ancorché negativo, debba comunque essere contestato al liquidatore con un avviso di accertamento; il titolo del credito del Fisco contro il liquidatore non si identifica, infatti, con il titolo del credito del Fisco contro l'ente in liquidazione.

Del resto, il 5° comma dell'art. 36, DPR 602/1973 continua a prevedere che "la responsabilità di cui ai commi precedenti (inclusa quella del primo comma, come modificata)" è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Dunque occorre sempre un avviso di accertamento, ancorché la motivazione possa essere lapidaria.

Concludo con un cenno ad una problematica di diritto fallimentare.

Nella ordinanza n. 16373 del 17 luglio 2014, viene dato per scontato che il curatore fallimentare sia (anche) un liquidatore.

Occorre però tenere presente che sussiste una distinzione tra liquidatori e curatori (anche se questi ultimi dovessero chiamarsi, all'esito delle possibili riforme in corso, "liquidatori concorsuali" o altro) in quanto i curatori non soddisfano i crediti tributari, con l'attivo ricavato, in modo autonomo e discrezionale, bensì all'esito di un articolato procedimento, descritto dall'art. 110 L.Fall. (cui rinvia il 117 L.Fall.).

Anche il pagamento dei crediti prededucibili (ad es. imposte sorte nel corso della procedura) segue una procedura di accertamento e di successiva autorizzazione da parte del G.D. o del Comitato dei creditori (art. 111-bis L.Fall.).

In altri termini, la graduazione dei crediti concorsuali avviene in via esclusiva all'interno della procedura fallimentare; infatti, la giurisdizione esclusiva del giudice tributario è solo sull'an e quantum del credito, mentre la sua eventuale collocazione prelatizia spetta al GD nella fase di accertamento del passivo (di qui l'onere di insinuazione al passivo anche dell'Amministrazione finanziaria), così come il controllo finale sulla sua corretta collocazione nell'ordine di pagamento spetta sempre al G.D., su ricorso del creditore erariale. E dunque il "fine di una più compiuta tutela del credito erariale" espressamente perseguito dal D.Lgs. non vale all'interno della procedura fallimentare, ove è già tutelato da altre norme, che sono speciali.

3. Si presume che il valore di un bene determinato ai fini della imposta sui trasferimenti sia utilizzabile anche ai fini delle imposte sui redditi?

Sent. n. 19622 del 1° ottobre 2015

(emessa il 22 luglio 2015) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Piccininni Rel. Cirillo

Massima:

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - PLUSVALENZE PATRIMONIALI - Plusvalenza da cessione d'azienda - Valore dell'avviamento determinato ai fini dell'imposta di registro - Carattere vincolante per l'amministrazione finanziaria - Sussistenza - Conseguenze - Presunzione di corrispondenza tra tale valore e il prezzo reale - Prova contraria a carico del contribuente.

In tema di accertamento, ai fini IRPEF, delle plusvalenze patrimoniali realizzate a seguito di cessione di azienda, il valore dell'avviamento, determinato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro, assume carattere vincolante per l'Amministrazione finanziaria. Ne consegue che può legittimamente presumersi la corrispondenza di tale valore con il prezzo reale, spettando, invece, al contribuente la prova del diverso valore in applicazione di un minor coefficiente legale di calcolo, sempre che si tratti di dati rigorosamente dimostrativi e fondati su riscontri obiettivi.

Nota

La sentenza in rassegna rispecchia una giurisprudenza in passato pacifica che ora deve fare i conti con il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (emesso in base alla legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, l'articolo 12 con il quale il Governo è delegato ad introdurre norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea); l'art. 5 del decreto 147/2015 (disposizioni in materia di costi black list e di valore normale) contiene il seguente comma: "3. Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347".

4. Intorno al trasferimento prancing domestico

Sent. n. 11844 del 22 giugno 2015

(emessa il 6 maggio 2015) della Corte Cass., Sez. VI-V Trib. - Pres. E Rel. Cicala

Massima :

IMPOSTE DIRETTE (I.R.P.E.G.) - DETERMINAZIONE - IN GENERE – “Transfer pricing” – APPLICABILITÀ AI RAPPORTI FRA IMPRESE DELLO STESSO GRUPPO TUTTE DOMICILIATE IN ITALIA

La corretta quantificazione delle spese detraibile, richiede, in caso di transfer pricing, che la valutazione dei beni e dei servizi trasferiti avvenga in coerenza alla disciplina di carattere generale enunciata nell'art. 9 del DPR 917/1986; e questo principio trova applicazione anche in caso di transfer pricing interno cioè di rapporti fra società operanti in Italia e anche ove le società siano soggette al medesimo regime fiscale.

Nota

La sentenza trae sostegno ed argomento da quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte (vedi da ultimo la sentenza n. 17955 del 24 luglio 2013) secondo cui per la valutazione a fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il cd. “transfer pricing domestico”, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art.9 del d.p.r. n.917 del 1986, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente. Ciò in applicazione del divieto di abuso del diritto, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere agevolazioni o risparmi d'imposta, in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio, da un lato, trova fondamento in radici comunitarie a salvaguardia delle risorse proprie dell'UE e nei principi costituzionali di capacità contributiva e imposizione progressiva; dall'altro, non contrasta con il principio della riserva di legge, traducendosi nel disconoscimento di effetti abusivi di negozi posti in essere allo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Tra tali operazioni rientrano le manovre sui prezzi di trasferimento interni, motivate dalla convenienza, in ambito nazionale di trasferire la materia imponibile, agendo sui prezzi negoziati per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi “intercompany”. Si tratta del fenomeno del cd. “transfer pricing domestico” (cfr. anche la sentenza n. 7716 del 27 marzo 2013).

Il transfer pricing internazionale ha invece una specifica disciplina legale (applicata solo per analogia o attraverso il principio dell'abuso di diritto al transfer pricing domestico e quindi (sentenza n. 18392 del 18 settembre 2015): in tema di determinazione del reddito d'impresa, la normativa di cui all'art. 76, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 (ora 110, comma 7), non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del “transfer pricing” in sé considerato, sicché la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, incombendo, invece, sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, comma 3, del menzionato decreto.

Per quanto riguarda il transfer pricing domestico si veda però ora il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione

delle imprese (emesso in base alla già citata legge 11 marzo 2014, n. 23), il cui art. 5 (disposizioni in materia di costi black list e di valore normale) contiene il seguente comma: “la disposizione di cui all’articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato”. Ed anche questo mi pare un esempio di “legge – sentenza”, con tutte le incertezze che l’operazione normativa determina.

5. Determinazione della rendita catastale e valutazione dei beni accessori - gli “imbullonati” - il legislatore oscilla

Sent. n. 3166 del 18 febbraio 2015

(emessa il 21 gennaio 2015) della Corte Cass., Sez. VI-V Trib. - Pres. Cicala Rel. Perrino

Massima:

ACCATASTAMENTO DEGLI IMMOBILI- IMMOBILI A DESTINAZIONE SPECIALE O PARTICOLARE - COMPONENTI COLLEGATE – COMPUTO – CASO DI SPECIE –

In virtù della combinazione della normativa fiscale e di quella codicistica, tutte le componenti che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l’unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale, come da ultimo confermato dalla norma d’interpretazione autentica contenuta nel comma 244 dell’art. 1 della legge 190/2014 (perciò viene respinto il ricorso avverso l’attribuzione di rendita catastale ad una fonderia calcolando anche il valore del carroponente, dell’impianto aereazione dei forni, l’impianto di colata).

Nota

La sentenza si era pronunciata anche su una norma, piuttosto curiosa inserita nella “legge di stabilità” 2015.

5.- Le soluzioni emerse in giurisprudenza hanno rinvenuto da ultimo conferma nel comma 244 dell’art. 1 della legge 190/2014, n. 190, secondo cui «nelle more dell’attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, di cui all’articolo 2 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ai sensi e per gli effetti dell’articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l’articolo 10 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, si applica secondo le istruzioni di cui alla circolare dell’Agenzia del territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, concernente la «Determinazione

della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi».

5.2.-La circolare richiamata, difatti, chiarisce, per quanto d'interesse, dopo aver citato esemplificativamente giustappunto anche il carroponete, del quale si discute nell'odierno giudizio, che «parimenti, sono incluse nella stima anche quelle componenti impiantistiche presenti nell'unità immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa una autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione (ad esempio i grandi trasformatori)».

5.3.-Il tratto qualificante è stato dunque definitivamente fissato nella stabilità funzionale, accompagnata a quella fisica, anche nel tempo.

6.- Il motivo è allora infondato, emergendo dalla sentenza impugnata l'accertamento in fatto, non adeguatamente contestato e conforme a diritto, che immobile e macchinari costituivano un bene complesso, ossia un bene distinto dai propri singoli componenti: statuisce sul punto il giudice d'appello che «...ci si trova di fronte ... ad una struttura immobiliare costruita "intorno" agli impianti per la specifica attività industriale». Il che evidenzia la sussistenza e della stabilità funzionale, e di quella fisica, anche nel tempo.

Si tratti di una norma che la recentissima sentenza della Cassazione n. 3618 del 24 febbraio 2016 (presidente e relatore Chindemi) ha qualificata "anomala" e ha bollata scrivendo che essa "presenta evidenti profili di incostituzionalità in quanto rinvia, ai fini della applicazione di una normativa alle istruzioni di una circolare ministeriale, emanata da una delle parti del giudizio"

Ecco però che nella legge di stabilità 2016 n. 208/2015, il 21° comma dell'art. 1 detta una disposizione che sembra derogare alla norma della analoga legge del 2015 in particolare escludendo (si suole affermare) dai calcoli dei valori posti a base della rendita catastale i così detti "imbullonati".

Recita la norma: "21. A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo. 22. A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21. 23. Limitatamente all'anno di imposizione 2016, in deroga all'articolo 13, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, per gli atti di aggiornamento di cui al comma 22 presentati entro il 15 giugno 2016 le rendite catastali rideterminate hanno effetto dal 1° gennaio 2016. 24. Entro il 30 settembre 2016, l'Agenzia delle entrate comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, con riferimento agli atti di aggiornamento di cui al comma 23, i dati relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte e a quelle già iscritte in catasto dal 1° gennaio 2016".

Resta da vedere se gli (eventuali) sviluppi giurisprudenziali saranno conformi all'intenzione di chi ha ispirato la norma. È estremamente probabile che la Amministrazione accolga l'interpretazione più vicina a tale intenzione, e gradita dai contribuenti, e quindi non dovrebbe sorgere un contenzioso almeno fra Agenzia e contribuenti; potrebbero però scendere in lizza le amministrazioni comunali, seccate di vedere diminuite le rendite catastali fonte di imposta, esercitando il potere di impugnativa degli atti catastali loro riconosciuto dalla recente sentenza delle Sezioni Unite n. 15203 del 21 luglio 2015; oppure quello di applicare le imposte locali tenendo conto del reale natura dell'immobile (e dell'uso cui è adibito) disattendendo le indicazioni catastali così come consentito dalla sentenza della quinta sezione civile della Cassazione n. 1704 del 29 gennaio 2016.

In termini calcistici si potrebbe parlare di in “fallo di confusione”.