Ordinanza del 02/02/2021 n. 2229 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO

che:

1. Con contratto di costituzione di Diritto di Superficie del (XXXXX), con durata sino al (XXXXX), poi prorogato sino al (XXXXX), la (XXXXX) concedeva alla contribuente (XXXXX) s.r.l. il diritto di costruire un immobile strumentale all'attivita' di impresa, per il corrispettivo di circa Euro 67.139,40. Alla scadenza del contratto l'immobile, ai sensi dell'articolo 953 c.c., sarebbe automaticamente divenuto di proprieta' della proprietaria del suolo, ossia della concedente (XXXXX). Il costo veniva ammortizzato dalla (XXXXX) in quote costanti per il numero di anni di durata della concessione, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, trattandosi di un bene gratuitamente devolvibile alla scadenza della concessione.

2. L'Agenzia delle Entrate emetteva due avvisi di accertamento nei confronti della (XXXXX) s.r.l., in relazione agli anni 2005 e 2006, ritenendo l'ammortamento indeducibile ai sensi dell'articolo 104 T.U.I.R., non potendosi utilizzare l'ammortamento finanziario, caratteristico di tale norma, ma solo l'ammortamento tecnico di cui all'articolo 102 T.U.I.R., comma 2, per il 3% del costo storico riconosciuto, salvo poi imputare al conto economico tutto il costo residuo non ammortizzato alla scadenza del diritto di superficie. Veniva, quindi, accertato sia per il 2006 che per il 2007 un maggiore reddito non dichiarato ai fini Ires e Irap di Euro 182.282,00, per ciascun anno, oltre sanzioni ed interessi.

Inoltre, per l'anno 2006, poi, veniva anche recuperata la somma di Euro 13.380,69, pari all'importo delle provvigioni pagate all'agente, ma ritenute indeducibili perche' corrisposte in misura pari al 5%, mentre il contratto di agenzia prevedeva la misura del 3%. Per la differenza, quindi, l'Ufficio valutava il pagamento come atto di liberalita', dunque non deducibile. Per il 2007, per le medesime ragioni, veniva recuperata a tassazione la somma di Euro 12.313,50.

3.La Commissione Tributaria Provinciale di Perugia accoglieva il ricorso, in quanto il disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, era applicabile non solo alle concessioni di diritto di superficie da parte della pubblica amministrazione, ma anche alle concessioni del diritto di superficie tra i privati, poiche', alla scadenza del termine concordato, il bene eventualmente costruito sul terreno, transitava nella proprieta' del proprietario del suolo, ai sensi dell'articolo 953 c.c.. La clausola contenuta nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, comma 1, "per i beni gratuitamente devolvibili", che costituiva la condizione di cui all'articolo 953 c.c., concerneva anche i rapporti tra privati e non poteva essere

limitata ai rapporti giuridici di natura pubblica. Con riferimento alle provvigioni erogate in misura superiore al 3% stabilito dal contratto, il giudice di prime cure rilevava che le stesse erano state riconosciute solo su alcuni degli articoli commercializzati, sicche' i costi erano inerenti; ne' potevano essere qualificate come atto di liberalita' ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 100 comma 4, in quanto regolarmente oggetto di fatturazione da parte dell'agente.

4. La Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate, in quanto il termine "concessione" riguardava non solo i rapporti con gli enti pubblici che affidavano a terzi la costruzione di un'opera pubblica, ma ricomprendeva anche coloro che, per un certo periodo di tempo, cedevano il diritto di superficie su un terreno di loro proprieta', ad un soggetto che aveva la facolta' di erigere una costruzione, con devoluzione del bene, alla scadenza del contratto, in favore del concedente, proprietario del suolo. In relazione alle maggiori provvigioni erogate al rappresentante, il giudice di appello riconosceva l'inerenza, in quanto le somme erano state regolarmente assoggettate a tassazione dal percipiente, dovendosi escludere che la differenza contrattuale della provvigione, quindi 5% anziche' 3%, potesse essere considerata una liberalita' non deducibile ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 100, comma 4.

5. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.

6. Resiste con controricorso la contribuente.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle Entrate deduce "violazione e falsa applicazione degli articoli 102 e 104 Decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986 con riferimento agli articoli 952 e 953 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello, accogliendo la tesi della contribuente, ha ritenuto che l'ammortamento finanziario di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, doveva applicarsi non solo alle concessioni di opere pubbliche, ma anche ai rapporti concessori tra i privati, perche', alla scadenza del termine concordato per la costruzione dell'immobile sul terreno, in base al diritto di superficie, il terreno diveniva di proprieta' del concedente, proprietario del suolo, per il principio dell'accessione ai sensi dell'articolo 953 c.c., trattandosi dunque di un bene gratuitamente devolvibile. La societa', allora, non avrebbe potuto beneficiare dell'ammortamento finanziario di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, per tutta la durata del diritto di superficie, ma solo dell'ammortamento tecnico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 102, con applicazione quale ammortamento dei coefficienti tabellari previsti dal Decreto Ministeriale 31 dicembre 1988, e segnatamente dell'aliquota del 3% su un costo di costruzione di Euro 2.091.877,24, di cui Euro 224.968,63, in diminuzione per contributo in conto capitale. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, commi 1, 2 e 3, prevedeva un ammortamento finanziario in quote costanti, limitato alle concessioni amministrative, mentre l'articolo 104, comma 4, prevedeva l'ammortamento finanziario, ma con deduzione di quote

proporzionali per le sole concessioni di costruzione e gestione di opere pubbliche. L'ammortamento finanziario e', peraltro, una forma di agevolazione (Corte Cost. 16/2002) in favore dei concessionari, sicche' impone una interpretazione restrittiva.

1.1. Tale motivo e' fondato.

1.2. Invero, l'articolo 952 c.c. prevede che "il proprietario puo' costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprieta'. Del pari puo' alienare la proprieta' della costruzione gia' esistente, separatamente dalla proprieta' del suolo".

L'articolo 953 c.c., poi, stabilisce che "Se la costituzione del diritto e' stata fatta per un tempo determinato, allo scadere del termine il diritto di Ã)¢Ã¢â? ¬Ã)Å"superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione".

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 102, comma 1, disciplina l'ammortamento tecnico dei beni materiali, prevedendo che "Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene". Al comma 2 si precisa che "la deduzione e' ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze...i coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi".

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, disciplina l'ammortamento finanziario ed al comma 1 dispone che "per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione e' consentita, in luogo dell'ammortamento di cui agli articoli 102 e 103, la deduzione di quote costanti di ammortamento finanziario".

Per l'articolo 104, comma 2 "la quota di ammortamento finanziario deducibile e' determinata dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione, considerando anche le frazioni".

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, comma 4, prevede infine che "per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche sono ammesse in deduzione quote di ammortamento finanziario differenziate da calcolare sull'investimento complessivo realizzato. Le quote di ammortamento sono determinate nei singoli casi in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico-finanziario della concessione, includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 110, comma 1".

1.3. Pertanto, la questione centrale da affrontare si incentra sulla applicabilita' o meno della disciplina dell'ammortamento finanziario di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, non solo alle concessioni pubblicistiche, ma anche agli accordi negoziali di costituzione del diritto di servitu' di durata temporanea, nel momento in cui alla scadenza del termine la costruzione diventa di proprieta' del concedente, gia' proprietario del suolo, per il

principio dell'accessione di cui all'articolo 953 c.c.. Per la contribuente, infatti, la cui tesi e' stata accolta dal giudice di appello, anche in questo caso vi sarebbe una devoluzione gratuita del fabbricato al concedente.

1.4. Va precisato che il codice configura due distinte ipotesi di costituzione di servitu': quella in cui il superficiario ha il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione di cui diventa proprietario (concessione ad aedificandum ex articolo 952 c.c., comma 1); quella in cui viene trasferita la proprieta' gia' esistente sul suolo (la proprieta' superficiaria, ai sensi dell'articolo 952 c.c., comma 2). E' evidente che nel caso in esame ci troviamo dinanzi alla prima ipotesi, in quanto la (XXXXX) ha concesso alla contribuente (XXXXX) s.r.l. il diritto di costruire un complesso immobiliare sul terreno di proprieta' della prima.

L'articolo 953 c.c., poi, prevede che, alla scadenza del termine, il diritto di superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione.

E' chiaro che il proprietario del suolo, ne resta proprietario anche durante il periodo di costituzione del diritto di superficie, tanto che puo' continuare ad utilizzare il fondo fino all'inizio dei lavori di costruzione, e puo' riprendere ad utilizzarlo anche se la costruzione per qualsiasi ragione venga meno prima dello scadere del termine (per esempio per demolizione della costruzione). La mancata ricostruzione per venti anni, con l'estinzione del diritto di superficie, fara' rivivere il diritto del proprietario nella sua naturale pienezza. Lo stesso avverra' al momento della scadenza del termine del diritto di superficie, ove sia fissato un limite temporale.

L'acquisizione della proprieta' della costruzione da parte del proprietario del fondo, quindi, avviene per accessione. Il diritto di superficie, infatti, va proprio a neutralizzare il meccanismo della accessione per il termine concordato di durata del diritto di superficie.

E' evidente, allora, che il meccanismo di devoluzione di cui all'articolo 953 c.c., con il trasferimento della proprieta' del terreno al titolare del suolo, in virtu' dell'accessione, e' molto diverso dalla devoluzione gratuita del bene al concedente, al termine del periodo di concessione rilasciata dall'ente pubblico al privato (Cass., sez. 5, 12 dicembre 2019, n. 32635; Cass., sez. 5, ord. 12 giugno 2020, n. 11337). In quest'ultimo caso non scatta alcun meccanismo riguardante l'accessione, ma la devoluzione dei beni nel frattempo realizzati dal concessionario avviene in presenza del pubblico interesse che permea il rapporto di concessione pubblicistica (in questo senso anche Risoluzione della Agenzia delle entrate n. 301/E del 18 ottobre 2007; anche Risoluzione della Agenzia delle Entrate 5-7-2007, n. 157).

Del resto, la devoluzione dei beni al proprietario del fondo rappresenta solo una possibilita' nei contratti di costituzione del diritto di superficie, ben potendo le parti optare per una diversa destinazione della costruzione, anche concordando che la stessa venga demolita, al termine di durata del contratto, con assegnazione dei materiali al concessionario, in quanto l'articolo 953 c.c. non e' una norma inderogabile, ma lasciata alla disponibilita' delle parti contraenti. La volonta' delle parti e', allora, libera nello stabilire gli effetti legati all'estinzione del diritto in ordine alla destinazione della costruzione, che ben potrebbe non essere devoluta al proprietario del fondo. L'articolo 953 c.c. non e' norma imperativa, ma solo dispositiva. L'estinzione del diritto di superficie, al termine della sua durata, non implica necessariamente il passaggio della

proprieta' della costruzione realizzata dal superficiario, per accessione, al proprietario del suolo, ma soltanto il venir meno per il superficiario della possibilita' di mantenere l'edificio su quel suolo. Nella materia di cui trattasi si confrontano solo gli interessi privatistici del proprietario del suolo e del superficiario, in assenza di qualsiasi interesse pubblicistico, sicche' e' ben possibile che le parti pattuiscano la mancata devoluzione della costruzione edificata dal superficiario al proprietario del suolo. Il proprietario del suolo, come puo' demolire la costruzione realizzata dal superficiario, una volta scaduto il termine del contratto, allo stesso modo puo' pattuire che prima della scadenza di tale termine, sia proprio il superficiario a provvedere a tale demolizione.

E' evidente che, invece, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, si riferisce alle concessioni di diritto pubblico, nelle quali e' sempre presente sullo sfondo delle pattuizioni delle parti il diritto pubblico, con impossibilita' di prevedere la mancata devoluzione della costruzione all'ente pubblico concedente, al termine del contratto di costituzione del Diritto di Superficie.

Inoltre, nei rapporti tra le parti private si puo' anche prevedere che l'acquisto della costruzione da parte del proprietario del suolo possa essere il corrispettivo indiretto della concessione del diritto di superficie. Il superficiario, quindi, anche se non riceve alcun corrispettivo dalla devoluzione finale della costruzione in favore del proprietario del suolo, ha gia' ricevuto in godimento il diritto di superficie senza avere corrisposto alcunche' al proprietario del suolo. Insomma, le variegate pattuizioni contrattuali nei rapporti tra i privati divergono profondamente dai rapporti concessori tra pubblica amministrazione e privato, sottesi dalla presenza di un interesse pubblico dominante.

Del resto, il principio nazionale OIC 24 (appendice A.12), in vigore solo per i bilanci aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2016 prevede che "le concessioni sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi".

Con riferimento ai soggetti IAS adopter, poi, l'IFRIC 12 (International Financial Reporting Interpretations Committee) al paragrafo 5, impone regole di contabilizzazione degli accordi in concessione da pubblico a privato.

1.5. Molti elementi depongono per una interpretazione restrittiva della portata del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104.

1.6. Anzitutto, il dato letterale della norma richiamata che fa riferimento a "beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione". Il termine concessione va inteso in senso tecnico, come provvedimento amministrativo emesso da una pubblica amministrazione, con acquisizione di una posizione giuridica soggettiva da parte del concessionario pienamente tutelabile nei confronti dei terzi, ma costituente un diritto affievolito nei confronti della pubblica amministrazione. Il diritto reale nei confronti dei privati ed il diritto affievolito nei confronti della pubblica amministrazione si fondano proprio su un contratto di diritto privato che si innesta nel provvedimento amministrativo.

La concessione prevista dall'articolo 104 T.U.I.R. si configura come un atto amministrativo di carattere negoziale avente ad oggetto attivita' riconducibili alla competenza dell'ente concedente e comportante il trasferimento di facolta' dell'ente al privato concessionario. Tale ammortamento finanziario non e' estensibile a rapporti di altra natura.

La "devoluzione gratuita" di cui all'articolo 104 T.U.I.R. non puo' essere ricollegata alla acquisizione della costruzione, gratuita, da parte del proprietario del fondo, in quanto in tale ultimo caso, disciplinato dall'articolo 953 c.c., entra in gioco il meccanismo dell'accessione.

Peraltro, nei rapporti privatistici il concedente riceve dal beneficiario del diritto di superficie un corrispettivo per la possibilita' edificatoria sul terreno, sicche' v'e' comunque una controprestazione, proprio come e' accaduto nel caso in esame.

L'articolo 104 T.U.I.R., comma 4, poi, specifica la materia delle concessioni pubbliche, con riferimento alle concessioni relative alla costruzione ed all'esercizio di opere pubbliche, anch'esse ammesse al beneficio dell'ammortamento finanziario, con una maggiore tutela in questi peculiari casi del concessionario. Infatti, in tali ipotesi l'ammortamento finanziario non avviene per deduzione di quote costanti, ma le quote di ammortamento sono determinate "nei singoli casi", in rapporto "proporzionale" alle quote previste nel "piano economico-finanziario della concessione". Cio' significa che viene particolarmente apprezzato da parte del legislatore lo sforzo costruttivo del concessionario che realizza un'opera pubblico, con un dispendio cospicuo di spese, e quindi riconosce a questi la possibilita' di un maggior ammortamento negli anni, soprattutto nei periodi di maggiori spese sostenute per costi di costruzione, consentendo una piu' immediata correlazione tra spese sostenute e quote di ammortamento proporzionali alle stesse.

L'ammortamento tecnico e' funzionale alla mera ripartizione, in una pluralita' di periodi, del costo fiscalmente riconosciuto, in quanto sopportato per per l'acquisizione del bene, attraverso quote non necessariamente costanti ed in stretta correlazione con le modalita' d'impiego del bene nell'attivita' da cui deriva il reddito di impresa.

L'ammortamento finanziario e' un procedimento tecnico contabile di ripartizione del costo pluriennale dell'immobilizzazione gratuitamente devolvibile negli esercizi di durata della concessione, al fine di sottrarre a tassazione quanto il concessionario complessivamente sborsi per acquistare e mantenere cose destinate al concedente (Cass., 15 novembre 2013, n. 25668; Cass., 7 marzo 1997, n. 2085).

L'articolo 104 T.U.I.R., dunque, concerne i beni gratuitamente devolvibili al concedente alla fine della concessione, sicche' il concessionario viene ad essere reintegrato del valore dei beni stessi. Tale tipologia di ammortamento risponde all'esigenza di fronteggiare i costi da sostenere nel corso della concessione in relazione alla restituzione dei beni e degli impianti che devono essere devoluti gratuitamente e in perfetto stato di funzionamento.

1.7. La Corte Costituzionale, poi, con sentenza 6-2-2012, n. 16, ha chiarito che l'ammortamento finanziario, prima cumulabile con l'ammortamento tecnico, ed ora alternativo allo stesso, va considerato come una "vera e propria agevolazione tributaria", rivolta non tanto all'effettivo

ammortamento dei costi relativi a beni oggetto di concessione, quanto piuttosto ad alleggerire il carico fiscale sui concessionari, sicche' le quote annuali di ammortamento finanziario dedotte nel corso della concessione sono state considerate quote di utili esenti da imposta. Infatti, l'eventualita' che, scaduta la concessione, le quote di ammortamento finanziario potessero superare il costo dei beni non ammortizzato con l'ammortamento tecnico, rivela la totale estraneita' dell'ammortamento finanziario alle finalita' tipiche dell'ammortamento. L'ammortamento finanziario consente al concessionario di accantonare un utile, cui potevano attribuirsi i caratteri di sopravvenienza attiva nell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

Trattandosi, quindi, di norma agevolativa per il concessionario, ne deriva la doverosa interpretazione restrittiva, con applicazione solo ai concessionari di enti pubblici.

1.8. In un remoto precedente, peraltro, questa Corte ha chiarito che l'ammortamento finanziario di cui all'articolo 69 vecchio T.U.I.R. (ora 104 Tuir) non puo' applicarsi in ipotesi di locazione di immobile ad uso foresteria, in quanto trova applicazione solo in caso di concessione di beni (Cass., 8416/2009).

Questa Corte (Cass., 15 novembre 2013, n. 25668) ha fatto applicazione dell'articolo 104 T.U.I.R. in una fattispecie in cui la Regione aveva dato in concessione ad una societa' una infrastruttura ferroviaria di trasporto pubblico, con intervento di ampliamento, ammodernamento e potenziamento della stessa, con la realizzazione di opere che alla fine della durata della concessione sarebbero state devolute gratuitamente alla Regione concedente. Tali interventi sono stati realizzati, quindi, su aree demaniali appartenenti alla Regione, e le relative opere sarebbero rimaste di proprieta' dell'ente concedente, come previsto nell'atto di concessione. La "proprieta' di concessione" comprende i beni che, Alla scadenza della concessione, sono trasferiti agli enti concedenti gratuitamente ed in condizioni di normale funzionamento, ossia "gratuitamente devoluti", ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109 e 100, comma 4, e dell'articolo 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello ha ritenuto che le maggiori provvigioni erogate in favore dell'agente, nella misura del 5% in luogo del 3% prevista dal contratto di agenzia, erano costi inerenti in quanto "regolarmente assoggettati a fatturazione da parte del percipiente", sicche' la differenza contrattuale della provvigione non poteva essere considerata coma una liberalita' non deducibile ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 100, comma 4. In realta', per la ricorrente l'onere della prova della inerenza deve gravare sul contribuente, a seguito di contestazione della Agenzia delle Entrate, sicche', a fronte della specifica previsione contrattuale della provvigione nella misura del 3%, anziche' del 5%, non e' sufficiente la produzione della fattura emessa dall'agente per tale ultima misura. La fattura, infatti, e' un elemento neutro, che non puo' costituire la giustificazione causale del pagamento. La percentuale maggiore pagata, dunque, costituisce una mera liberalita' non deducibile ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 100, comma 4.

2.1. Tale motivo e' fondato.

Invero, e' pacifico che nel contratto di agenzia era stata prevista la misura della provvigione spettante all'agente nella misura del 3% e non del 5% poi risultante dalla documentazione contabile, e segnatamente dalle fatture attive emesse dall'agente nei confronti della societa'.

Pertanto, il maggiore importo della provvigione risultante dalla differenza tra quanto previsto dal contratto (3%) e quanto riportato nelle fatture (5%) rappresenta un costo non inerente alla prestazione lavorativa svolta.

Ne' si puo' condividere la tesi della controricorrente, per cui il contratto di agenzia originario sarebbe stato modificato successivamente, proprio attraverso l'emissione delle fatture, in quanto il contratto non risulta essere stato modificato, ne' vi sarebbe, comunque, la data certa della intervenuta modifica, necessaria per rendere opponibile tale modifica ai terzi e, quindi, anche al Fisco.

3. La sentenza impugnata deve, allora, essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, in diversa composizione, che dovra' attenersi al seguente principio di diritto: "In tema di imposte dirette il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 104, norma agevolativa, che prevede l'ammortamento finanziario, non e' applicabile ai costi sostenuti dal concessionario, titolare del diritto di superficie, per la realizzazione della costruzione sul fondo, in occasione della devoluzione gratuita dei beni al concedente il diritto di superficie, ai sensi dell'articolo 953 c.c. alla scadenza del termine previsto nel contratto, trattandosi di norma tributaria applicabile solo alle concessioni rilasciate dagli enti pubblici, dovendosi utilizzare, invece, nei rapporti privatistici, l'ammortamento tecnico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 102", e provvedera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione ai due motivi accolti, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza