

Direzione scientifica Cesare Glendi

2015

7

- Incostituzionalità retroattiva della "Robin Tax"?
- Cedolare secca sugli affitti
- Utilizzabilità della lista Falciani nell'accertamento tributario
- Regime agevolativo degli enti associativi
- Onere della prova sul contenuto della raccomandata
- Deducibilità dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti
- Detrazione IVA in caso di omesso "reverse charge"
- Base imponibile ICI/IMU delle aree fabbricabili
- Impugnazione del preavviso di iscrizione ipotecaria

Rassegna  
delle Sezioni Unite



## Giurisprudenza delle Sezioni Unite

### Rassegna

*a cura di Cesare Glendi*

557

## Giurisprudenza di legittimità

### Accertamento

#### Lista Falciani: per la Cassazione è utilizzabile e attendibile

Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 13 maggio 2015, n. 9760

563

Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 28 aprile 2015, n. 8605

563

*commento di Nicolò Raggi*

564

### Riscossione

#### Onere della prova sul contenuto del plico spedito a mezzo posta in caso di contestazioni

Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 12 maggio 2015, n. 9533

574

Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 gennaio 2015, n. 991

576

*commento di Michele Nardelli*

578

### Agevolazioni

#### Imposizione reddituale a carattere agevolativo ed esentativo per gli enti associativi

Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 marzo 2015, n. 5931

584

*commento di Laura Castaldi*

588

### IVA

#### La detrazione IVA nel "reverse charge" spetta anche in caso di violazioni contabili

Cassazione, Sez. trib., Sent. 13 marzo 2015, n. 5072

593

*commento di Mario Damiani*

597

### Tributi locali

#### L'ICI può essere desunta da una perizia di stima

Cassazione, Sez. trib., Sent. 27 febbraio 2015, n. 4093

605

*commento di Mario del Vaglio*

608

### Redditi d'impresa

#### Deducibili l'imposta sostitutiva sui finanziamenti e le spese di pubblicità

Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 febbraio 2015, n. 3770

611

*commento di Stefano Trettel*

613

## Giurisprudenza di merito

### IRES

#### L'illegittimità della "Robin Tax" ha efficacia retroattiva

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. III, Sent. 14 maggio 2015, n. 217

617

*commento di Alberto Marcheselli*

619

### Riscossione

#### Impugnabile a pena di decadenza il preavviso di iscrizione ipotecaria

Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XIII, Sent. 22 aprile 2015, n. 1697

625

*commento di Graziella Glendi*

627

### Cedolare secca

#### Legittima la cedolare secca anche se il conduttore è una società

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXV, Sent. 17 aprile 2015, n. 3529

634

*commento di Giorgio Spaziani Testa*

636

## Riserve sulla natura agevolativo-esentativa del regime di imposizione reddituale degli enti associativi

di Laura Castaldi

Si manifestano talune riserve sulla riconducibilità delle disposizioni sugli enti di tipo associativo all'area delle norme agevolativo-esentative. Tali disposizioni si ritiene non abbiano carattere agevolativo o derogatorio, rispetto ai principi sull'imposizione reddituale dei soggetti diversi dalle persone fisiche. Si dovrebbero, invece, intendere più propriamente come disposizioni settoriali, parametrata cioè sui connotati propri e specifici del fenomeno che intendono regolare.

La sentenza in esame, al di là del caso specifico da cui prende le mosse, suscita interesse e induce a qualche breve considerazione per alcune affermazioni - si potrebbe dire - di principio che si rinvengono nel corpo della motivazione e sulle quali può risultare utile soffermarsi a riflettere per verificarne il grado di condivisibilità: in particolare, per quanto attiene all'approccio che ne traspare, in merito alla disciplina riservata agli enti associativi dall'art. 111 (ora art. 148) del T.U.I.R. nella versione successiva alle modifiche apportate in occasione della riforma Visco di cui al D.Lgs. n. 460/1997.

Si legge infatti nel corpo della motivazione della pronuncia in esame che "gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dagli artt. 111 del T.U.I.R. (temporalmente applicabile alla fattispecie) in materia di IRPEG, e 4 del D.P.R. n. 633/1972 - come modificati, con evidenti finalità antielusive, dall'art. 5 del D.Lgs. n. 460/1997 - a condizione, non solo dell'inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate (...) nell'art. 111, co. 4-*quinquies*, ma anche dell'accertamento (...) che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse". Saggiunge poi, subito dopo, la Corte che "gli enti di tipo associativo non godono,

invero, di una generale esenzione da ogni prelievo fiscale (...) Il citato art. 111, co. 1, (...) costituisce d'altro canto deroga alla disciplina generale fissata dall'art. 86, e 87, del medesimo D.P.R., secondo cui l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche".

### La lettura in chiave derogatorio- agevolativa della disciplina degli enti associativi

Insomma - questa la posizione del Supremo Collegio - una buona parte dell'impianto normativo, di cui consta l'attuale art. 148 del T.U.I.R. (1), descriverebbe un regime di imposizione reddituale a carattere agevolativo/esentativo (2), la cui fruizione/fruibilità da parte degli enti associativi il legislatore - "con evidenti finalità antielusive" - avrebbe subordinato alla ricorrenza, dal punto di vista formale, e all'osservanza, dal punto di vista sostanziale, di una serie di prescrizioni che connotano l'assetto strutturale e la dinamica operativa di siffatti enti secondo i dettami dell'art. 148, comma 8, del T.U.I.R. (3).

Da ciò la conclusione che i giudici di legittimità ne fanno discendere in punto di riparto dell'onere della prova - vero snodo centrale ai fini della risoluzione della vicenda controversa -: trattandosi di regime agevolativo (anzi, *rectius*, a carattere esentativo), l'onere di provare il ricorrere dei presupposti di fatto che ne legittimano l'applicazione sta a carico dell'ente che lo invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c.

Ora, anche sotto quest'ultimo profilo, probabil-

**Laura Castaldi** - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università di Siena e Avvocato in Firenze

#### Note:

(1) All'epoca dei fatti l'art. 111 del T.U.I.R.

(2) Come tale derogatorio rispetto ad una disciplina generale che, in difetto, si renderebbe dunque e comunque applicabile alla fattispecie.

(3) All'epoca dei fatti l'art. 111, comma 4-*quinquies*, del T.U.I.R.

mente vi sarebbe qualcosa di interessante da dire. L'affermazione, nell'assolutezza della sua enunciazione di principio, manifesta infatti una certa equivocità e può risultare, alla fine, fuorviante: in particolare, dovendosi chiedere in quale misura essa - nei termini, appunto, in cui risulta (per la verità, tralasciando) formulata - si concili con le (e suoni a corretta rappresentazione delle) dinamiche che contraddistinguono il rapporto tra l'Ufficio finanziario e il contribuente: sia nella fase di controllo in accertamento, sia, successivamente, in fase di confezionamento dell'avviso di accertamento sotto il profilo della costruzione motivazionale dello stesso, sia, infine ed eventualmente, in fase contenziosa (4). Di siffatte problematiche se ne ha, del resto, un qualche sentore proprio nella sentenza in esame, dove l'appurata e provata (dall'Ufficio finanziario) esistenza di avanzi di gestione in capo all'associazione porta la Suprema Corte, forse un po' troppo precipitosamente, a sostenere quest'ultima gravata dall'onere della prova quanto alla loro mancata distribuzione agli associati (5).

### Considerazioni critiche

È, però, sulla premessa logica da cui la Suprema Corte fa discendere tali corollari - e cioè sulla sostanziale riconduzione delle disposizioni di cui all'art. 111 del T.U.I.R. (ora art. 148 del T.U.I.R.) all'area delle norme derogatorio-agevolative - che si ritiene di dover manifestare maggiori perplessità e riserve.

*In primis* quando una simile affermazione suona riferita al disposto dell'art. 111, comma 1 (ora trasposto sostanzialmente invariato nell'art. 148, comma 1), del T.U.I.R. alla cui stregua "non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo" (6).

### L'art. 148, comma 1, del T.U.I.R. sugli enti associativi

La disposizione invero è da ritenere non abbia alcunché di agevolativo, né, tanto meno, valenza

derogatoria rispetto ai principi che improntano la disciplina generale di imposizione reddituale dei soggetti diversi dalle persone fisiche (7): tutt'altro (8).

Ed è facile avvedersene se solo si ha cura di leggerla in stretta connessione con il successivo comma 2: dal cui disposto non può prescindersi laddove se ne voglia intendere l'esatta portata precettiva (9).

#### Note:

(4) Ne sono riprova le posizioni da ultimo assunte, in chiave evolutiva, dalla giurisprudenza di legittimità sulla tematica, per molti versi affine a quella di cui si discorre nel testo, in punto di riparto dell'onere della prova quanto alla congruità-inerenza dei costi spesati nel contesto d'impresa, con riferimento alla quale cfr. da ultimo Cass., 20 maggio 2015, n. 10319. In argomento, per la posizione tradizionalmente assunta dalla giurisprudenza (su cui v. *ex multis* Cass., 29 dicembre 2011, n. 29606), si rinvia alle equilibrate considerazioni di Ballancin, "Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 590 ss.

(5) È peraltro da dire che, nella vicenda oggetto di causa, l'esistenza degli avanzi di gestione risultava provata per effetto dell'ammissione in tal senso resa ad opera della vicepresidente dell'Associazione la quale rilasciava dichiarazione non solo in ordine al loro conseguimento, ma, altresì, quanto al loro versamento su un libretto di risparmio: rispetto alla quale ultima circostanza la Corte osserva come "nulla risulta precisato (...) circa l'instaurazione di tale libretto che non risulta neppure esibito ai verbalizzanti". Di talché è da ritenere che l'argomentare della Corte, in punto di riparto dell'onere probatorio quanto alla distribuzione o meno degli avanzi di gestione agli associati, si richiami fondamentalmente ai principi di vicinanza e di disponibilità del mezzo di prova.

(6) Ma la disposizione, pur con qualche variazione lessicale, è già presente nel tessuto normativo recante la disciplina fiscale degli enti non commerciali sin dall'indomani della riforma tributaria degli anni '70 (cfr. infatti l'art. 20 del D.P.R. n. 598/1973): il che ulteriormente depone per una sua valenza strutturale-chiarificatoria piuttosto che derogatoria di principi.

(7) Così invece testualmente la Suprema Corte secondo la quale - come abbiamo già ricordato nel testo - "il citato art. 111, comma 1 - in forza del quale le attività a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo - costituisce d'altro canto deroga alla disciplina generale (...) secondo cui l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche".

(8) Ed invero da tempo la migliore dottrina ha avuto modo di evidenziare la natura meramente ricognitiva e di principio del disposto di cui all'art. 111, comma 1, del T.U.I.R. Cfr. infatti in questi termini, già Lupi, "Versamenti a fondo perduto e rinunce ai crediti dei soci nell'imposizione sui redditi", in *Boll. trib.*, 1992, pag. 1061, nonché Fedele, "Il regime fiscale delle associazioni", in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, pag. 350.

(9) A dire il vero anche la Suprema Corte sembra leggere l'art. 111, co.1, in correlazione con il successivo comma 2 ma il raggio-  
(segue)

Proprio dalla loro lettura coordinata, invero, si evince che le due disposizioni concorrono piuttosto a delineare l'assetto strutturale e di principio del regime fiscale dei rapporti economico-patrimoniali intercorrenti tra ente associativo e associati. In particolare evidenziando come i versamenti degli associati nei confronti dell'associazione assumono o meno valenza reddituale per l'ente percettore in ragione del titolo giustificativo (se di natura meramente conferitario-partecipativa ovvero oneroso-corrispettiva) che sta a fondamento della loro corresponsione: nel primo caso, la loro neutralità fiscale dal punto di vista reddituale discendendo dalla intrinseca natura di apporto di capitale che li contraddistingue; nel secondo caso, la loro imponibilità dipendendo dalla valenza, appunto, indefettibilmente corrispettiva, che li connota.

Insomma, tutte le volte in cui il versamento assume i connotati di un atto di disposizione patrimoniale che il singolo pone in essere per assumere e/o per conservare lo *status* di associato e così essere partecipe dello svolgimento di un'attività (quella appunto istituzionale dell'ente) rispetto alla quale la struttura associativa si propone come modulo operativo di esercizio, si è di fronte ad un atto *lato sensu* di conferimento (10): talché, per un verso, l'apporto di capitale, proprio e in quanto tale, non è redditualmente rilevante; per l'altro, l'attività che l'ente, in ragione del capitale versato dagli associati, svolge e rivolge nei loro confronti in conformità con i suoi fini istituzionali non presenta alcuna valenza di commercialità, perché autoreferenziale e non improntata a criteri di onerosità/corrispettività: con il versamento delle quote associative gli associati conferiscono in comune un capitale per soddisfare i propri interessi per il tramite della struttura organizzativa in tal modo e a tal fine istituita.

Per contro, tutte le volte in cui i versamenti (11) erogati dagli associati all'ente risultino causalmente giustificati in termini oneroso-corrispettivi - trovando titolo in una specifica e differenziata erogazione (per l'ente) e fruizione (per l'associato) di specifiche prestazioni cui la loro corresponsione dà accesso - l'assetto negoziale è tale da far riemergere l'alterità soggettiva ente-

associato e con ciò la logica dello scambio con il mercato: onde la riconducibilità a pieno titolo dell'attività all'area della commercialità e la conseguente imponibilità dei relativi proventi, quali redditi d'impresa o redditi diversi, a seconda dell'abitudine ovvero occasionalità delle prestazioni (la relazione - se di terzietà o partecipativa - che intercorre tra il destinatario della prestazione e l'ente associativo che la eroga risultando al riguardo una variabile fiscalmente indifferente e decisiva, piuttosto, la connotazione oneroso-corrispettiva del rapporto sottostante).

Detto altrimenti, lo scambio col mercato (e con ciò la commercialità dell'attività) è dato dall'onerosità della prestazione (12): sussistendo questa, il fatto che destinatario della prestazione sia un soggetto che vanta un rapporto partecipativo con l'ente che la eroga, come pure l'essere o meno questa resa in conformità con le finalità istituzionali dell'ente, sono variabili che non in-

### Note:

(segue nota 9)

namento che ne trae non è affatto chiaro. Se comprendiamo bene i passaggi argomentativi della Corte che si rinviengono a questo riguardo al § 3.3.2. della sentenza in esame ci sembra di poter dire che, attribuita al comma 2 portata confermativa del fatto che anche gli enti non commerciali (ma la Corte parla di associazioni senza fini di lucro) possano svolgere attività a carattere commerciale ed essere assoggettati a prelievo fiscale per i redditi che ne scaturiscono, la Suprema Corte apprezzi il disposto del comma 1 come una deroga, in chiave agevolativa, a siffatta regola generale laddove esso esclude la commercialità delle attività rivolte agli associati e la non concorrenza alla formazione del reddito complessivo dell'ente delle quote associative. Con ciò dimenticandosi che, tanto il primo, quanto il secondo comma della disposizione, hanno, sì il medesimo oggetto - le attività svolte dall'associazione nei confronti degli associati - ma che ciò che fa la differenza ai fini del trattamento fiscale - come si dirà nel testo - è piuttosto che l'attività sia svolta secondo assetti oneroso-corrispettivi oppure no.

(10) Ed invero si può parlare in senso proprio di "somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi" (art. 111 comma 1, ora art. 148, comma 1, del T.U.I.R.) quando il fondamento causale della prestazione patrimoniale è da ricondurre alla nascita e/o alla conservazione del vincolo partecipativo all'ente associativo.

(11) Anche laddove formalmente denominati in termini di contributi o quote associative "supplementari".

(12) Di cui è indice sintomatico, appunto, la diversificazione della misura della controprestazione che gli associati sono tenuti a corrispondere all'ente in ragione delle maggiori o diverse prestazioni cui hanno diritto ad accedere.

cidono, alterandola, sulla valutazione e sul regime fiscale dell'operazione (13).

Si ribadisce: il tutto in piena coerenza e attuazione dei principi che sovrintendono la disciplina di imposizione reddituale nel nostro sistema; senza che alcuna valenza derogatoria o agevolativa possa rinvenirsi nel tessuto normativo appena esaminato.

### ***Sulla connotazione agevolativa delle successive disposizioni dell'art. 148 del T.U.I.R.***

È vero, peraltro, che quanto appena osservato potrebbe deporre in senso confirmatorio, per contro, della connotazione agevolativa da riconoscersi ad altre successive disposizioni recate dall'art. 111 (ora art. 148) del T.U.I.R. (14): che, infatti e per l'appunto, la Suprema Corte espressamente qualifica di "trattamento agevolato".

È ciò nella misura in cui, con riferimento ad alcune tipologie di enti associativi, che si contrassegnano, non solo per le finalità sociali costituzionalmente protette (religiose, culturali, sindacali sportive ecc.) da essi perseguite, ma altresì per la connotazione partecipativa particolarmente stringente che ne contrassegna il vincolo associativo, siffatte disposizioni escludono la commercialità delle attività svolte in diretta attuazione delle finalità istituzionali (15) nei confronti degli associati, anche quando svolte a fronte del pagamento di corrispettivi specifici.

Senonché, anche in questo caso, seppur con qualche maggiore difficoltà, sembra possibile proporre una diversa e alternativa lettura delle norme tale da poterne evidenziare talune valenze in chiave ricognitivo-sistematica (16).

Invero proprio le due peculiarità che contraddistinguono la fattispecie oggetto di loro disciplina e che la differenziano da quella, più generale, di cui al precedente art. 111, comma 2 (17), possono indurre a ritenere che qui la commercialità dell'attività sia esclusa, pur nella sua formale connotazione corrispettiva, in ragione della sua rigorosa autoreferenzialità soggettiva, per il suo rivolgersi alla compagine interna dell'ente associativo medesimo in una dimensione di circolarità chiusa dei flussi di scambio (18).

Insomma - e come si è avuto modo di osservare *aliunde* (19) - rispetto ad un siffatto contesto di

riferimento l'idea che pare aleggiare nella trama normativa è che ci si trovi davanti ad un fenomeno involgente una dimensione di autorganizzazione interna dell'ente e che, dunque, la pur formale corrispettività che impronta il rapporto ente/associato (20), in ragione di una serie di requisiti strutturali e funzionali convergenti che

#### **Note:**

(13) La quale come già detto metterà capo a proventi classificabili alternativamente come redditi d'impresa o redditi diversi in ragione rispettivamente dell'abitudine ovvero dell'occasionalità delle operazioni.

(14) Segnatamente quelle di cui agli artt. 111, comma 3 (ora art. 148, comma 3) in relazione con l'art. 111, comma 4-*quinquies* (ora art. 148, comma 8), del T.U.I.R.

(15) È interessante osservare che l'intervento legislativo spiegato sul disposto dell'allora art. 111 del T.U.I.R., dal D.Lgs. n. 460/1997, ha mutato radicalmente l'ottica di collocazione dell'attività nella dinamica gestionale dell'ente. La norma parla infatti di "attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali" - laddove la precedente formulazione richiedeva ben più genericamente che le attività fossero effettuate "in conformità alle finalità istituzionali" - : talché essa fa espresso riferimento all'attività direttamente funzionale al perseguimento degli obiettivi e al soddisfacimento degli interessi per cui il vincolo associativo si è creato.

(16) In argomento, per più diffuse considerazioni, cfr. Castaldi, "La rilevanza degli scambi tra mercato e terzo settore: con riferimento agli enti non commerciali ed enti non profit", in AA.VV., *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, a cura di Ficari e Mastroiaco, Torino, 2014, pag. 810 ss.

(17) E cioè:

- l'essere, l'attività di cui si predica la non commercialità (nonostante la sua formale corrispettività), quella direttamente attuativa delle finalità istituzionali dell'ente;

- l'essere, l'ente associativo cui l'attività si riferisce, strutturalmente e gestionalmente caratterizzato per una rigorosa autoreferenzialità (cui si ricollega uno schema a circolarità chiusa dei circuiti di destinazione della ricchezza) e per un vincolo particolarmente stringente del rapporto associativo.

(18) Come denotati dai requisiti richiesti dall'art. 148, comma 8, del T.U.I.R. - concernenti la democraticità della struttura, l'assenza di fini di lucro soggettivo sotto qualsivoglia forma espressi, l'effettività e durevolezza nel tempo del vincolo associativo, la non circolabilità della partecipazione associativa - solo ricorrendo i quali persiste la valutazione di non commercialità dell'attività così come recata dall'art. 148, comma 3, del T.U.I.R. Onde, nella prospettiva di cui al testo, si stempera alquanto la matrice antielusiva che per contro la Suprema Corte attribuisce al disposto di cui all'art. 111, comma 4-*quinquies* (ora art. 148, comma 8), del T.U.I.R.: a tutto vantaggio invece di una sua lettura in chiave sostanziale descrittiva della fattispecie normativa.

(19) V. nt. 16.

(20) E che in via di principio - stante il disposto di cui all'art. 148, comma 2, del T.U.I.R. - comporterebbe, come già detto, un omogeneo trattamento fiscale delle prestazioni rese dall'ente associativo indipendentemente dalla qualifica di associato/non associato di colui che ne è il destinatario.

attengono alla dinamica operativa dell'ente, sot-tenda in realtà, nella sostanza, un criterio di me-ro riparto interno del costo comune sopportato dalla compagine associativa in chiave aggregata per il soddisfacimento di un interesse del pari comune: onde, di nuovo, l'assenza di quel rap-porto di alterità e di scambio con il mercato che pare contrassegnare il limite ontologico della commercialità fiscale (21).

Il tutto, ancora una volta, in chiave non già de-rogatoria o agevolativa, sibbene applicativa dei principi generali di sistema.

Del resto, che l'ente associativo possa essere concepito come collettivo in senso proprio - ov-verosia come ente esponenziale della collettività degli associati e, in quanto tale, anche gradino ultimo di interesse del legislatore tributario, tal-ché tutto quanto oltrepassa siffatto confine ulti-mo (e dunque, in particolare il rapporto soci-as-sociazione), diventa fiscalmente irrilevante, sia ai fini delle imposte sui redditi, che dell'IVA (22) - è paradigma niente affatto estraneo alla logica regolamentativa del legislatore tributario: ne suona a conferma la disciplina riservata ai gruppi di acquisto solidale recata dall'art. 1, commi 266-267, della Legge n. 244/2007 (23); ma analoghi spunti di riflessione potrebbero probabilmente formularsi anche avuto riguardo alla disciplina fiscale delle cooperative: le con-notazioni pseudo-agevolative della quale sono state infatti, di recente, fortemente ridimensio-nate dalla Corte di Giustizia a tutto vantaggio di una lettura strutturale e di sistema di siffatta di-sciplina (24).

Se così è, si dovrebbe cominciare a ragionare secondo schemi diversi nell'approccio a disci-pline quali quelle di cui alla sentenza in esame: da intendersi, non già come agevolative, bensì, e più propriamente, come settoriali, parametrate cioè sui connotati propri e specifici del fenome-no che intendono regolamentare (25). Il che po-trebbe aiutare anche a stemperare quell'aura di sospetto e quella sorta di pregiudizio *a priori* che spesso accompagna la verifica di loro appli-cazione.

### Note:

(21) Nei termini di cui al testo v. già le interessanti riflessioni di Lupi, "Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibi-

lità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento agli associati", in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, pag. 144 ss.

Non possiamo peraltro nascondersi - con ciò facendo tesoro di alcune considerazioni critiche mosse all'impostazione di cui al testo in occasione del dibattito tenutosi a chiusura del seminario svoltosi a Foggia dal titolo "Rilevanza degli scambi tra mercato e terzo settore" dal quale poi ha preso forma il contributo citato alla precedente nt. 16 - come siffatta ricostruzione tenda a diven-tare più difficilmente sostenibile (e qui probabilmente riemerge una matrice più spiccatamente agevolativa della disposizione di cui all'attuale art. 148, comma 3, del T.U.I.R.) quando si sposta l'accento sui rapporti tra l'ente e "le altre associazioni che svol-gono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto co-stitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale" e "i rispettivi associati o partecipanti e i tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" per non parlare poi delle "cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalen-temente agli associati" che pure l'art. 148, comma 3, del T.U.I.R. considera non commerciali.

(22) Ed anzi proprio la circostanza che la disposizione di cui si di-scorre trovi una esatta corrispondenza nel disposto dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 dimostra a parere di chi scrive proprio questa sua connotazione, non già agevolativa, bensì strutturale e ricogni-tiva: essendo assai più difficile introdurre nel sistema IVA, rispet-to a quanto accade nel sistema delle imposte sui redditi, isole ar-tificiali di non commercialità: stanti le ripercussioni perturbative che ciò comporta nel delicato meccanismo di funzionamento del tributo tali da metterne a repentaglio la neutralità.

(23) Art. 1, commi 266 e 267, della Legge n. 244/2007: "Sono defi-niti 'gruppi di acquisto solidale' i soggetti associativi senza scopo di lucro costituiti al fine di svolgere attività di acquisto collettivo di beni e distribuzione dei medesimi senza applicazione di alcun ricarico, esclusivamente agli aderenti, con finalità etiche, di solida-rietà sociale e di sostenibilità ambientale, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e con esclusione di attività di sommini-strazione e di vendita. Le attività svolte dai soggetti di cui al com-ma 266, limitatamente a quelle rivolte agli aderenti, non si consi-derano commerciali ai fini [IVA e delle imposte sui redditi]".

(24) V. infatti CGE, 8 settembre 2011, cause da C-78/08 a 80/08.

(25) V. quanto osservato *supra* alla nt. 18 in fine.



[www.edicolaprofessionale.com/gt](http://www.edicolaprofessionale.com/gt)



Uno straordinario servizio che arricchisce e completa l'informazione della Rivista offrendo tutti gli articoli pubblicati, un unico motore di ricerca e un sistema di indicizzazione completo ed analitico della dottrina e della documentazione ufficiale commentata.

## Indice degli Autori

### Castaldi Laura

Riserve sulla natura agevolativo-esentativa del regime di imposizione reddituale degli enti associativi ..... 588

### Damiani Mario

"Reverse charge": riconosciuto il carattere formale delle violazioni ma resta il nodo sanzioni ..... 597

### del Vaglio Mario

La perizia giurata per la rivalutazione dei terreni vale come base imponibile ICI ..... 608

### Glendi Graziella

Nuove incertezze nell'individuazione dell'atto impugnabile riguardo all'ipoteca "esattoriale" ..... 627

### Marcheselli Alberto

La incostituzionalità "retroattiva" della "Robin Tax": tra violazione dei diritti fondamentali, giurisprudenza evolutiva e conflitti giurisdizionali ..... 619

### Nardelli Michele

Contestazioni sul plico postale: regola ordinaria di ripartizione dell'"onus probandi" ..... 578

### Raggi Nicolò

Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le "ali"? ..... 564

### Spaziani Testa Giorgio

La cedolare secca si applica anche ai contratti di foresteria ..... 636

### Trettel Stefano

Verso una interpretazione "evoluta" del concetto di "inerenza" ..... 613

## Indice Cronologico

### Sezioni Unite della Corte di cassazione

Cass., SS.UU., Sent. 16 gennaio 2015, n. 640 (\*)... 557  
 Cass., SS.UU., Sent. 16 gennaio 2015, n. 641 (\*)... 558  
 Cass., SS.UU., Sent. 16 gennaio 2015, n. 642 (\*)... 559  
 Cass., SS.UU., Sent. 16 gennaio 2015, nn. 643 e 644 (\*) ..... 561

(\*) Nella sezione «Rassegna di giurisprudenza». Il testo delle sentenze si può richiedere alla redazione di GT - Rivista di giurisprudenza tributaria (redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it).

### Corte di cassazione

Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 gennaio 2015, n. 991 ..... 576  
 Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 febbraio 2015, n. 3770 ..... 611  
 Cassazione, Sez. trib., Sent. 27 febbraio 2015, n. 4093 ..... 605  
 Cassazione, Sez. trib., Sent. 13 marzo 2015, n. 5072 ..... 593  
 Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 marzo 2015, n. 5931 ..... 584  
 Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 12 maggio 2015, n. 9533 ..... 574  
 Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 13 maggio 2015, n. 9760 ..... 563  
 Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 28 aprile 2015, n. 8605 ..... 563

### Commissione tributaria regionale

Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XIII, Sent. 22 aprile 2015, n. 1697 ..... 625

### Commissione tributaria provinciale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXV, Sent. 17 aprile 2015, n. 3529 ..... 634  
 Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. III, Sent. 14 maggio 2015, n. 217 ..... 617

## Repertorio

### Accertamento

#### Imposte sui redditi

Accertamento dell'evasione fiscale - Utilizzabilità dei dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di istituto bancario salvo divieto di legge o lesione di diritto fondamentale del contribuente - Sussistenza - Eventuale reato commesso dal dipendente - Irrilevanza - Violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari - Irrilevanza - Onere del giudice di merito di verificare l'attendibilità dei dati - Sussistenza (Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 28 aprile 2015, n. 8605, con commento di N. Raggi) ..... 563

Dati contenuti nella lista Falciani - Estrazione da archivio informatico della banca elvetica - Alta probabilità della veridicità - Onere del giudice di merito di verificarne l'attendibilità insieme ad altri indizi - Contraddittorio - Rilevanza (Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 13 maggio 2015, n. 9760, con commento di N. Raggi) ..... 563

### Agevolazioni

#### Enti non commerciali

Enti di tipo associativo - Trattamento agevolato in materia di IRPEG e IVA - Inserimento nell'atto costitutivo e nello statuto delle clausole indicate dalla normativa di riferimento - Necessità - Svolgimento dell'attività nel rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole - Necessità - Natura non commerciale delle attività a favore degli associati -



Onere dell'ente di provare i presupposti che giustificano l'esenzione - Sussistenza  
(Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 marzo 2015, n. 5931, con commento di L. Castaldi).....

584

## Cedolare secca

### Affitti

Diritto di optare per il regime facoltativo d'imposizione - Legittimità - Società come conduttore - Irrilevanza

(Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXV, Sent. 17 aprile 2015, n. 3529, con commento di G. Spaziani Testa).....

634

## ICI

### Base imponibile

Perizia per la rivalutazione - Criterio di determinazione della base imponibile ICI - Configurabilità - Rispetto dei criteri stabiliti dal decreto ICI - Necessità

(Cassazione, Sez. trib., Sent. 27 febbraio 2015, n. 4093, con commento di M. del Vaglio).....

605

## IRES

### Addizionali

"Robin Tax" - Dichiarazione di illegittimità costituzionale - Efficacia retroattiva - Sussistenza - Divergenza tra dispositivo e motivazione della sentenza - Prevalenza del dispositivo

(Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. III, Sent. 14 maggio 2015, n. 217, con commento di A. Marcheselli).....

617

## IVA

### Detrazioni

Omesso o irregolare "reverse charge" - Assenza di danno erariale - Ammissibilità - Impedimento della prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali - Detrazione - Inammissibilità

(Cassazione, Sez. trib., Sent. 13 marzo 2015, n. 5072, con commento di M. Damiani).....

593

## Redditi d'impresa

### Determinazione del reddito

Deduzione - Imposta sostitutiva sui mutui a lungo termine - Deducibilità secondo il principio di competenza - Spese promozionali su beni non disponibili al pubblico - Onere inerente - Configurabilità

(Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 febbraio 2015, n. 3770, con commento di S. Trettel).....

611

## Riscossione

### Riscossione coattiva

Ipoteca - Preavviso di iscrizione ipotecaria - Mancata impugnazione nei termini previsti dalla nor-

mativa di riferimento - Decadenza di impugnativa della successiva comunicazione di iscrizione ipotecaria e degli atti ad essa presupposti - Configurabilità

(Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XIII, Sent. 22 aprile 2015, n. 1697, con commento di G. Glendi).....

625

### Ruolo

Cartella di pagamento - Notificazione a mezzo del servizio postale - Presunzione di normale recapito a cura del servizio postale universale - Onere del destinatario di dimostrare il mancato recapito per causa addebitabile al mittente - Configurabilità - Plico postale spedito per raccomandata - Presunzione semplice a favore del mittente - Configurabilità

(Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 gennaio 2015, n. 991, con commento di M. Nardelli).....

576

Cartella di pagamento - Notificazione a mezzo del servizio postale - Corrispondenza tra atto notificato e invocato in giudizio - Onere della prova a carico del mittente - Sussistenza

(Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 12 maggio 2015, n. 9533, con commento di M. Nardelli).....

574

## Sistematica

### D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

#### Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

##### Art. 17 - Soggetti passivi

detrazione IVA in caso di omesso "reverse charge"

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 13 marzo 2015, n. 5072

con commento di M. Damiani..... 593

### D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

#### Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

##### Art. 31-bis - Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea

utilizzo della lista Falciani nell'accertamento tributario

- Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 28 aprile 2015, n. 8605

- Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 13 maggio 2015, n. 9760

con commento di N. Raggi..... 563

### D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

#### Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito

##### Art. 26 - Notificazione della cartella di pagamento

## contestazioni sul plico postale

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 gennaio 2015, n. 991  
con commento di M. Nardelli..... 576
- Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 12 maggio 2015, n. 9533  
con commento di M. Nardelli..... 574

## Art. 77 - Iscrizione di ipoteca

- impugnazione del preavviso di iscrizione ipotecaria*
- Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XIII, Sent. 22 aprile 2015, n. 1697  
con commento di G. Glendi..... 625

## D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

### Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi

#### Art. 99 - Oneri fiscali e contributivi

- imposta sostitutiva sui finanziamenti*
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 febbraio 2015, n. 3770  
con commento di S. Trettel..... 611

#### Art. 108 - Spese relative a più esercizi

- imposta sostitutiva sui finanziamenti*
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 febbraio 2015, n. 3770  
con commento di S. Trettel..... 611

#### Art. 148 - Enti di tipo associativo

- agevolazioni per gli enti associativi*
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 25 marzo 2015, n. 5931  
con commento di L. Castaldi..... 584

## D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504

### Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421

#### Art. 5 - Base imponibile

- tassazione delle aree fabbricabili ai fini IMU*
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 27 febbraio 2015, n. 4093  
con commento di M. del Vaglio..... 605

## D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

### Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413

#### Art. 19 - Atti impugnabili e oggetto del ricorso

- impugnazione del preavviso di iscrizione ipotecaria*
- Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XIII, Sent. 22 aprile 2015, n. 1697  
con commento di G. Glendi..... 625

## Legge 27 luglio 2000, n. 212

### Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente

#### Art. 10 - Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

- detrazione IVA in caso di omesso "reverse charge"*
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 13 marzo 2015, n. 5072  
con commento di M. Damiani ..... 593

## D.L. 25 giugno 2008, n. 112

### Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria

#### Art. 81 - Settori petrolifero e del gas

- incostituzionalità retroattiva della "Robin Hood Tax"*
- Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. III, Sent. 14 maggio 2015, n. 217  
con commento di A. Marcheselli ..... 617

## D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23

### Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale

#### Art. 3 - Cedolare secca sugli affitti

- applicazione della cedolare ai contratti di foresteria*
- Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXV, sent. 17 aprile 2015, n. 3529  
con commento di G. Spaziani Testa ..... 634

