

La potenzialità del bene per l'esercizio d'impresa, equivale a cessione d'azienda

Autore : [F. Dominici](#) | Pubblicato in data : [14 maggio 2010](#) on [12:02:00](#)

Fabrizio Dominici, *Dottore commercialista in Rimini*
Dominici & Associati Studio Legale e Tributario

La Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza 16 aprile 2010, [n. 9163](#), ha statuito che in tema d'interpretazione degli atti, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986, secondo il quale rilevano l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli stessi, al di là del titolo e della forma apparente, comporta che, per la qualificazione del negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, intenzione che va accertata dal giudice tributario di merito, previa riunione di tutte le cause aventi ad oggetto i singoli contratti, che a loro volta devono essere valutati, attraverso l'esame congiunto di tutte le pattuizioni esistenti, prescindendo dall'eventuale intento elusivo.

I Giudici della Suprema Corte hanno poi aggiunto, che *l'esistenza* (e quindi la sussistenza) *dell'azienda o di un ramo della stessa, non può essere di per se esclusa per il solo fatto che, nell'atto portato alla registrazione, non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali del cedente, o ancora, per il fatto che l'esercizio dell'impresa non sia attuale*, al momento della registrazione dell'atto, essendo per ciò sufficiente, anche la sola attitudine potenziale all'utilizzo del bene ceduto per un'attività d'impresa, "Ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro, non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo del bene ceduto per un'attività d'impresa".

I due temi, relativi all'interpretazione dell'atto portato alla registrazione e dell'esistenza potenziale dell'azienda, rivestono vitale importanza per gli operatori economici, che sempre più spesso vedono disconosciuti i benefici della neutralità, connessi con gli atti di conferimento o ricevono contestazioni circa la sussistenza del bene azienda, o ancora, sono costretti a districarsi tra difficili valutazioni afferenti l'alternatività tra l'imposta di registro e l'Iva.

Gli elementi costitutivi dell'azienda

"Ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro, non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo del bene ceduto per un'attività d'impresa".

Nella sentenza in esame i Giudici della Suprema Corte hanno poi aggiunto, che *l'esistenza dell'azienda o di un ramo della stessa, non può essere di per se esclusa per il solo fatto che, non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali del cedente, o ancora, per il fatto che l'esercizio dell'impresa non sia attuale*, al momento della registrazione dell'atto, essendo per ciò sufficiente, anche la sola attitudine potenziale all'utilizzo del bene ceduto per un'attività d'impresa.

Invero tali principi erano stati ribaditi anche nella sentenza [n. 24913](#) del 10 ottobre 2008, laddove la Corte di Cassazione aveva posto l'accento sul fatto che il trasferimento di un complesso immobiliare costituisce sempre cessione d'azienda, allorquando l'oggetto del trasferimento sia costituito da un complesso unitario funzionalmente organizzato e potenzialmente idoneo all'esercizio d'impresa (nella fattispecie, immobili facenti parte di uno stabilimento balneare) ed ha aggiunto che tale principio, deve trovare conforto nella volontà effettiva delle parti rilevabile con una indagine ermeneutica condotta ex art. 1362 del codice civile; "... l'indagine della volontà dei contraenti, da non trascurare ai fini dell'esatta qualificazione dell'atto di trasferimento, appare confermare che l'oggetto specifico del negozio era il passaggio di beni nella loro funzione unitaria e strumentale ...".

Già in passato la Suprema Corte aveva avuto modo di precisare che allorquando il negozio di trasferimento avesse avuto ad oggetto un insieme di beni organizzati in un contesto

produttivo dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, tale organizzazione avrebbe dovuto necessariamente preesistere alla convenzione di trasferimento posta in essere dalle parti [1] e che "Per valutare se un'operazione economica costituisca cessione di azienda (soggetta a imposta di registro) o cessione di singoli beni (soggetta ad Iva per la condizione soggettiva dell'alienante), occorre procedere ad una valutazione complessiva dell'operazione stessa ... la cessione di azienda non può essere esclusa per il fatto che l'azienda non sia operativa o non sia gestita dall'alienante, o la sua gestione fuoriesca dagli scopi sociali dell'acquirente, ben potendo l'azienda essere gestita da terzi [2].

Fatte quindi, queste necessarie precisazioni ed accantonate in questa sede le valutazioni procedurali che hanno riguardato la sentenza, si può affermare che si avrà sempre cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro proporzionale (e non ad Iva), allorché le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere *ex ante* la complessiva attitudine all'esercizio di impresa [3], ovverosia allorché "i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali)" [4].

Insomma, ai fini fiscali, per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'impresa, e nemmeno la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse effettivamente esercitata dal cedente, ma rileva unicamente la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, dette causa e regolamentazione, come ovvio, possono essere desunte anche dalla valutazione delle conferenti disposizioni negoziali intervenute tra le parti.

L'interpretazione dell'atto portato alla registrazione

L'atto portato alla registrazione deve essere interpretato secondo i canoni ermeneutici di cui all'art. 20 del testo unico del registro, il quale stabilisce che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Come inequivocabilmente appare dal tenore letterale del citato articolo, la tassazione dell'atto, è immediatamente connessa ai risvolti giuridici dello stesso, talché, una volta che i contraenti abbiano scelto un dato strumento (negoziale) giuridico, fra quelli astrattamente idonei ad assecondare le proprie esigenze, è ad esso che occorre far riferimento, quand'anche detto negozio giuridico non fosse propriamente idoneo a soddisfare le effettive volontà e/o esigenze delle parti contraenti [5].

Invero la sentenza della Suprema Corte appare superare i limiti del dettato normativo, attribuendo rilevanza preminente alla causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, ritraibili anche *aliunde* o meglio dall'esame riunito delle diverse pattuizioni volute dalle parti. Questo indirizzo giurisprudenziale, seppur coerente con l'ultimo orientamento della Corte di Cassazione, non ci pare del tutto condivisibile, per via della natura propria dell'imposta di registro, quale imposta d'atto e per il fatto che consente di esplorare e sindacare aspetti economici e non giuridici, estranei alla formulazione normativa "prescindendo dall'eventuale intento elusivo". Risulta infatti chiaro che il potere di sindacare e di interpretare gli atti condotti alla registrazione, in forza del citato art. 20 del Tur, compete all'Amministrazione finanziaria, alla quale compete anche di individuare lo strumento giuridico effettivamente adottato al di là del *nomen iuris* enunciato. Vale a dire che l'ufficio, nel momento in cui acquisisce l'atto ai fini della tassazione del registro, è tenuto ad esaminarlo ed a verificarne, attraverso l'accorta e ponderata indagine delle clausole contrattuali ivi recate, quale sia lo strumento giuridico ad esso applicabile, e se questo corrisponda, o meno, al titolo giuridico meramente enunciato dalla parti contraenti. Solo dopo aver individuato la "reale" natura dell'atto, l'ufficio potrà procedere alla conseguente liquidazione dell'imposta, alla luce, del prospettato assetto giuridico (prescindendo, dunque, dal fatto che questo coincida o meno con quello dichiarato dai contraenti). In altre parole l'ufficio deve, valutarne il contenuto, verificarne la corretta imposizione proposta dai contribuenti ed eventualmente utilizzare il suo potere di rettifica (*rectius*, di riqualificazione). Sarà poi il giudice di merito, ad individuare la causa reale e la

regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, anche mediante la riunione di tutte le cause aventi ad oggetto i singoli contratti, che andranno valutati attraverso l'esame congiunto di tutte le pattuizioni volute.

La Corte di Cassazione sembra quindi consentire al giudice un utilizzo, per così dire allargato, della valutazione della causa reale ritraibile anche *aliunde*, con la sola finalità dell'individuazione degli effetti giuridici connessi con la tassazione dell'atto realmente voluto, effetti giuridici comunque estranei alle conseguenze economiche ed avulsi da questioni di abuso o da intenti elusivi.

La fase della liquidazione dell'imposta

In sede di liquidazione del tributo, l'ufficio, deve quindi preliminarmente valutare e conformarsi al cosiddetto principio di "alternatività" tra l'Iva e l'imposta di registro, di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986. Detto principio è stato voluto dal legislatore per ovviare al gravoso inconveniente del doppio gravame delle due imposte alternative.

Infatti nei casi di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva e contemporaneamente assoggettabili ad imposta di registro, è stata disposta l'applicazione dell'imposta di registro, in misura fissa, anziché proporzionale ed il normale assoggettamento ad Iva. Di contro, laddove l'Iva non risulti applicabile, il registro trova applicazione in misura piena, ossia proporzionale. Ciò, impone all'ufficio, nel momento in cui opera l'attività ermeneutica finalizzata ad individuare l'esatta natura giuridica dell'atto condotto alla registrazione, di determinare, quale delle due imposte in questione (Iva o registro) debba trovare applicazione.

Il termine "alternatività", del resto, è chiaramente indicativo del fatto che l'applicazione dell'una escluda, conseguentemente, l'obbligo di assolvere all'altra. In verità, nell'ottica dell'esatto regime da adottare, le due imposte non sono posizionate sul medesimo piano. Difatti, all'Iva, per così dire, viene concesso "una priorità", atteso che l'ufficio, al momento di liquidare il tributo applicabile, deve verificarne innanzi tutto se si tratta di un atto annoverabile tra quelli rilevanti ai fini Iva (ossia, se esso dia luogo ad un'operazione imponibile Iva); dopodiché, nell'eventualità in cui non vi fossero gli estremi per l'applicazione dell'Iva, l'ufficio procede all'applicazione del registro. In altri termini, per dirlo con le parole della Commissione tributaria centrale "In caso di applicazione del criterio di alternatività tra Iva e registro, quest'ultima imposta rappresenta un *posterius* rispetto all'imposizione Iva che assume aspetto prioritario nella valutazione del regime impositivo da applicare" [6]. Vale a dire che, nel momento della presentazione di un atto per la registrazione, l'ufficio deve innanzi tutto verificare se detto atto è soggetto ad Iva; dopodiché, provvedere con l'ordinaria applicazione del registro. Tant'è vero che, in passato, ossia quando gli uffici dell'Amministrazione finanziaria non erano ancora riuniti nell'odierna (ed unitaria) figura dell'Agenzia delle Entrate, ogni qualvolta veniva portato un atto per la registrazione, competente a stabilire la legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro (e, quindi, a verificare se le parti contraenti avessero esattamente individuato le modalità di tassazione da adottare), era unicamente l'ufficio Iva (al quale occorreva inviare l'atto presentato all'ufficio del registro). Nella sostanza, in caso di registrazione di un atto, l'Amministrazione erariale deve preliminarmente accertare se l'atto rientri o meno nel campo impositivo Iva e successivamente determinarne la tassazione ai fini del registro.

Come noto, secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, costantemente ribadito nella vigenza delle varie discipline dell'imposta di registro [7], "In tema di imposta di registro, decorsi tre anni dalla data della registrazione di un atto, si configura, ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986 (e, in precedenza, dell'art. 74 del D.P.R. n. 634/1972), la decadenza dell'ufficio dal potere di ottenere una revisione del titolo di tassazione. Rimane, così, preclusa per l'amministrazione (come del resto, in funzione di altre disposizioni dei medesimi testi normativi, anche per il contribuente), l'invocabilità di diritti che presuppongono la modificazione del predetto titolo, e la messa in discussione del criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto (principio del cosiddetto consolidamento del criterio impositivo)" [8].

In altri termini, laddove un determinato criterio o titolo impositivo venga definitivamente assunto, (*rectius*, si consolidi), ai fini del registro, esso dovrà inevitabilmente adottarsi anche ai fini degli altri tributi (Iva ed imposte dirette), al fine di garantire, peraltro, quell'unitarietà ed uniformità della certezza impositiva, dalle quali sia l'ufficio che lo stesso contribuente non possono prescindere. Tant'è vero che la Corte di legittimità, nel decidere

un caso in cui la modifica del criterio impositivo era stata richiesta dal contribuente, ha rigettato siffatta pretesa stabilendo, che la stessa avrebbe condotto ad un'inammissibile modifica del regime Iva inizialmente adottato (essendo il registro un *posterius*).

Segnatamente, nel caso relativo alla sentenza n. 6150 del 17 aprile 2003, la Corte di Cassazione ha espressamente disposto che "Questa Corte, con costante orientamento – sempre ribadito nella vigenza delle tre distinte discipline dell'imposta di registro, succedutesi nel tempo (artt. 136 e 137 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269; 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634; 77 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) – ha affermato il principio, integralmente condiviso dal Collegio, secondo cui, in materia di imposta di registro, dal momento che il contribuente è posto in grado, sin dalla data di registrazione dell'atto, e, quindi, del pagamento dell'imposta, di conoscere il titolo ed i criteri della sua applicazione, lo stesso, se intende contestarli, deve esercitare la relativa azione, a pena di decadenza, nel termine assegnatogli dalla legge, decorrente dal giorno del pagamento, ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il relativo diritto (termine triennale ai sensi dell'art. 77 comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986, applicabile alla specie *ratione temporis*), con la conseguenza che, ove tale termine sia decorso in assenza di azione del contribuente, in applicazione del principio del cosiddetto consolidamento del criterio impositivo, è preclusa al contribuente medesimo (come pure all'Amministrazione finanziaria, in caso di intervenuta decadenza dalla sua azione), la facoltà di far valere pretese che presuppongano la modificazione dei predetti titolo o criteri" [9].

Risulta dunque evidente che, secondo l'insegnamento della Suprema Corte, conformemente al principio del consolidamento del criterio impositivo, una volta che ai fini del registro si è adottata una determinata qualificazione, cui ha fatto seguito un determinato regime impositivo (peraltro consolidatosi e non più contestabile), la stessa non possa essere successivamente modificata, laddove lo strumento giuridico tassato ai fini del registro debba essere sottoposto ad altri tipi di tassazione. La motivazione sottesa a tale conclusione è sin troppo logica ed evidente.

Innanzitutto, occorre evidenziare come, ai sensi dell'art. 20 del Tur, l'Amministrazione erariale sia chiamata ad operare un'attività interpretativa dell'atto condotto alla registrazione che non si rinviene in nessun altro tipo d'imposta. Vale a dire che il citato art. 20 impone all'ufficio un esame estremamente scrupoloso e ponderato dell'atto sottoposto al registro, al punto da ritenere più che ragionevole l'insegnamento della Corte di legittimità, che, come visto, considera il criterio impositivo adottato in sede d'imposta di registro non più modificabile, una volta consolidatosi per decorrenza dei termini entro cui eseguire, utilmente, eventuali rettifiche. In pratica, ai sensi del citato art. 20, l'ufficio è chiamato ad effettuare un'indagine sull'effettiva natura giuridica dell'atto portato alla registrazione, peraltro prevalente sul *nomen iuris* (e, quindi, sull'interpretazione) attribuita dalle parti, così capillare e certosina, al punto da doversi ritenere che gli esiti di detta indagine, una volta acquisiti e consolidatisi, non sono più modificabili, in nessun caso; quand'anche quella medesima fattispecie debba essere esaminata ai fini di differenti tributi, quali l'Iva o i tributi diretti, la cui determinazione dovrà dunque conformarsi ai criteri impositivi adottati in sede di registro. Ma vi è un'ulteriore considerazione che induce a detta conclusione. Difatti, motivi di perequazione e di uniformità interpretativa esigono che una determinata fattispecie contrattuale, ai fini impositivi, venga qualificata uniformemente, ossia allo stesso modo.

In altri termini, non potrebbe ritenersi ammissibile che una medesima fattispecie negoziale, ai fini del registro, venga qualificata e trattata come una cessione d'azienda, mentre, ai fini Iva, quella medesima e/o identica operazione negoziale venga qualificata e trattata come una cessione di singoli beni. Esistono, infatti, dei preponderanti principi di uguaglianza ed uniformità impositiva che precludono, categoricamente, ad una condotta di tale genere.

Al riguardo, giova richiamare quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4117 del 22 marzo 2002: "... occorre, innanzi tutto, considerare che, pur non essendo espressamente previsto dalle leggi d'imposta un vincolo giuridico ad un valore divenuto definitivo ai fini dell'applicazione di un altro tributo, né esistendo nell'ordinamento fiscale italiano (a differenza di altri ordinamenti) una disciplina generale sull'accertamento di valore di beni o di atti economici ai fini dell'imposizione fiscale, tale vincolo deriva, comunque, dai principi costituzionali".

Nella sentenza n. 473 del 31 ottobre 1995, la Corte Costituzionale, pronunciandosi sulla compatibilità con i principi costituzionali della possibilità che un bene subisca una diversa valutazione ai fini dell'imposta di registro e dell'Invim, applicate per un trasferimento del

bene stesso, ha affermato che "Il principio di uguaglianza impone ... che se il valore dello stesso immobile viene riconosciuto per ragioni obiettive nei confronti di un debitore d'imposta, esso non può essere diverso ove si tratti di un contribuente di un'altra imposta connessa e nello stesso contesto, che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene. Il principio della capacità contributiva esige che la medesima situazione di fatto non può che essere rivelatrice della stessa capacità contributiva e quindi dell'analogo prelievo fiscale".

Tali principi sono stati riconosciuti anche dalla giurisprudenza di legittimità.

Nella sentenza 29 marzo 1990, n. 2575, la Corte, sempre in relazione all'ammissibilità di una diversa valutazione del bene trasferito ai fini dell'imposta di registro e dell'Invim, ha osservato che l'art. 97 della Costituzione impone all'Amministrazione finanziaria, in osservanza del dovere di imparzialità, una uniforme valutazione del bene il cui trasferimento è colpito da diversi tributi "... apparendo stridente a chiunque col più elementare senso di giustizia che un medesimo bene, in un medesimo momento e contesto ... possa avere agli effetti fiscali due valori diversi ...".

La Corte ritiene che tale principio debba essere applicato anche nella specie, nella quale si tratta di un medesimo cespite, l'avviamento, il cui valore deve essere determinato da diversi organi della stessa Amministrazione nello stesso contesto temporale e in relazione ad uno stesso atto economico (trasferimento di azienda), per il quale le singole leggi d'imposta non impongono speciali e divergenti criteri per la determinazione del valore. Infatti, sia (l'allora vigente) art. 54, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ai fini della tassazione diretta delle plusvalenze conseguite mediante cessione a titolo oneroso; sia l'art. 51, comma 4, delle legge di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), si limitano a stabilire che alla determinazione del valore dell'azienda trasferita concorre anche l'avviamento. L'ultima parte del citato comma 4 dell'art. 51, secondo il quale l'ufficio del registro, per la determinazione del valore, "può tener conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte", deve essere interpretata alla luce dei principi di uguaglianza, d'imparzialità e di capacità contributiva (artt. 3, 97 e 53 della Costituzione), come applicati nella citata sentenza della Corte Costituzionale, essendo evidente che tale norma non può ritenersi attributiva di una mera facoltà discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, ma deve essere interpretata in conformità con i principi costituzionali e può essere intesa soltanto quale mera espressione di tali principi, e pertanto operante anche nell'accertamento ai fini dell'imposizione sul reddito.

Orbene, se, onde conformarsi ai principi di uguaglianza e di imparzialità, occorre che un bene, se valutato in un modo ai fini del registro, venga valutato allo stesso identico modo, anche ai fini dei tributi diretti, va da sé che tale principio trovi applicazione, anche nel caso dell'interpretazione e, dunque, della qualificazione di un dato negozio giuridico. Vale a dire che i principi di ordine costituzionale, richiamati (ed esaltati) nella sentenza poco retro riportata, impediscono che un dato contratto o atto giuridico, venga trattato diversamente a seconda che lo stesso sia valutato ai fini dell'imposta di registro o dell'Iva.

Invero, l'impossibilità di modificare il criterio impositivo adottato in sede di registrazione dell'atto, ai fini del tributo del registro, discende anche dalla corretta applicazione del disposto di legge recato dall'art. 10 della L. n. 212 del 27 luglio 2000. Il riferimento, va al principio di buona fede regolato (e tutelato) da detto articolo.

In particolare, la Corte di Cassazione, interpretando la portata applicativa del richiamato art. 10, ha autorevolmente precisato che "accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente, ne consegue necessariamente, non soltanto l'inapplicabilità delle sanzioni e/o interessi moratori, bensì l'inesigibilità *tout court* della prestazione tributaria" [10]. Secondo gli stessi Giudici di vertice, tale affidamento è "determinato da ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione medesima" [11]. Giova ricordare che il principio del legittimo affidamento, richiamato dallo Statuto dei diritti del contribuente, è pure un principio fondamentale di derivazione comunitaria [12]; per cui, se quest'ultimo, come affermato dalla Corte di Cassazione, deve trovare immediata e diretta applicazione all'interno del nostro sistema normativo, configurandosi come vero e proprio diritto primario (cfr. Cass., n. 25374 del 21 maggio 2008), allo stesso identico modo anche il principio del legittimo affidamento, (comunitario), deve essere recepito, applicato e rispettato all'interno del sistema normativo italiano, quale diritto primario.

[1] Sent. n. 1913 del 28 novembre 2006, dep. il 30 gennaio 2007.

- [2] Massima sent. n. 13580 del 17 aprile 2007, in banca dati "il fiscovideo".
- [3] *Ex pluribus* Cass., Sez. trib. 11 giugno 2007, n. 13580; 30 gennaio 2007, n. 1913; 30 maggio 2005, n. 11457; 20 giugno 2002, n. 8973.
- [4] Cass., Sez. trib., 19 novembre 2007, n. 23857.
- [5] Quanto appena argomentato gode dell'univoco conforto della dottrina (si veda, per tutti, A. Uckmar-V. Uckmar, *Registro (Imposta di)*, in "Nss. D.I.", XV, Torino, 1968, pagg. 39 e seguenti).
- [6] Commissione tributaria centrale, dec. n. 6801 del 5 luglio 2002 (depositata il 30 settembre 2002).
- [7] *Ex pluribus* Cass. nn. 7242 del 12 maggio 2003, 7835/2002, 3485 del 22 aprile 1996, 3768/1994, 763/1977, 9/1976, 1625/1967.
- [8] Cass., Sez. trib., 28 aprile 2006, n. 10000.
- [9] *Ex pluribus*, sentt. n. 1625 del 1967; n. 9 del 1976; n. 763 del 1977; n. 3768 del 1994; n. 3485 del 22 aprile 1997; n. 7835 del 26 febbraio 2001.
- [10] Cass., Sez. trib., n. 17576 del 10 dicembre 2002.
- [11] Cass., Sez. trib., n. 17576 del 10 dicembre 2002.
- [12] *Ex multis*, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, sentenza del 14 settembre 2006, caso *Elmeke*.

quotidiano on line - © Edimar S.r.l. P.I. 06280941003, viale Mazzini, 25 - 00195 Roma - tutti i diritti riservati