

BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO CIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO CIAN]

- 1 - G. CIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*⁹
- *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*⁵
- 3 - F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*⁶
- *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*⁷
- *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 4 - A. CRESPI - G. FORTI - G. ZUCCALA - *Commentario breve al codice penale*⁵
- *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*¹¹ (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
- *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11ª edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*⁴
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
- *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*⁶
- 7 - S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*
- 8 - L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*⁴
- 9 - G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale* (opera esaurita)
- 10 - A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*³
- 11 - G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari* (3 tomi) - Tomo I⁴ Tomo II⁴ Tomo III⁴
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*⁴
- 13 - F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*
- 14 - F.C. PALAZZO - C.E. PALIERO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*²
- 15 - C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*²
- 16 - R. CAVALLO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 - L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*
- 18 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*
- 19 - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*
- 20 - A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*
- 21 - G. VOLPE PUTZOLU - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*
- 22 - G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*
- 23 - G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
- *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Stato del contribuente*, a cura di G. Falsitta (in corso di pubblicazione)
- *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
- *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
- *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 - M.V. BENEDETTI - C. CONSOLO - L.G. RADIATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 - G. CIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*
- 26 - R. FERRARA - G.F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*

GASPARE FALSITTA
Emerito dell'Università di Pavia

GIOVANNI MARONGIU
Ordinario dell'Università di Genova

AUGUSTO FANTOZZI
Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

FRANCESCO MOSCHETTI
Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE

ALLE

LEGGI TRIBUTARIE

Tomo II

Accertamento e sanzioni

a cura di

FRANCESCO MOSCHETTI

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
FRANCO BATTISTONI FERRARA
MAURO BEGHIN
BRUNELLA BELLÈ
ADRIANO BENAZZI
GIULIA BOLETTO
MARIA CRISTINA BRUNO
IVO CARACCIOLI
VINCENTO CARDONE
ANDREA CARINCI
BERNARDO CARTONI
CARLO CIMINIELLO
GIUSEPPE CIMINIELLO
FRANCESCO COLAIANNI

GIUSEPPE CORASANITI
ROBERTO CORDEIRO GUERRA
VITO D'AMBRA
FRANCESCO DE DOMENICO
ADRIANO DI PIETRO
MARIO GARA VOGLIA
ANDREA GIOVANARDI
LORENZO IMPERATO
GIUSEPPE INGRAO
MAURIZIO INTERDONATO
AGOSTINO ENNIO LA SCALA
GIUSEPPE MARINI
GIUSEPPE MARINO
MELO MARTELLA
ENRICO MASTROGIACOMO
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO

VALERIA NUCERA
ROBERTO PISANO
ANDREA PODOGGHE
MARCELLO POGGIOLI
LUIGI QUERCIA
ROBERTA RINALDI
GIANLUCA RUGGIERO
CIRO SANTORIELLO
ROBERTO SCHIAVOLIN
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
GIUSEPPE VANZ
FRANCESCO VERRI
MARCO VERSIGLIONI
ANTONIO VIOTTO
NICOLÒ ZANOTTI



CASA EDITRICE CEDAM

2011

to dall'unicità degli atti di accertamento, cioè quando l'Amministrazione ricostruisce con un unico avviso la «globale» fattispecie imponibile realizzata dal contribuente. Ma, nel momento in cui il quadro normativo è cambiato, nel senso del superamento del principio di unicità e della consacrazione della frammentazione dell'attività di accertamento, è ipotizzabile che l'autonomia processuale risulti insoddisfacente (cfr. *Dir. trib. Fano*, 704, il quale ha giudicato troppo rigoroso il limite dell'impugnabilità dell'atto per vizi propri, là dove gli atti successivi non si collocano all'interno di una vera e propria sequenza procedimentale).

2. ■ La reiterazione degli avvisi di accertamento, con progressivo aumento della fattispecie imponibile realizzata, potrebbe comportare, in un sistema impositivo caratterizzato dalla progressività per incremento dell'aliquota e per decremento delle deduzioni, la necessità di impugnare un avviso, sollevando anche eccezioni riguardanti un altro atto. Si pensi al caso di una persona fisica che subisca più accertamenti parziali in rettifica della dichiarazione, il primo per non congruità con le risultanze degli studi di settore ed il secondo per infedeltà della dichiarazione di redditi fondiari. Se il contribuente contesta la fondatezza del primo, ma ritiene corretto il secondo, inevitabilmente sarà costretto ad impugnare anche quest'ultimo atto, contestando l'aliquota progressiva applicata e le deduzioni calcolate (che inevitabilmente tengono conto anche del maggior reddito scaturente dal primo avviso di accertamento). Ed allora, il **principio secondo cui l'impugnazione può avvenire solo per vizi propri potrebbe pregiudicare la posizione del contribuente**, qualora egli impugni il secondo avviso, per irregolare quantificazione della maggiore imposta, ed il ricorso non venga accolto in quanto l'atto impugnato è immune da vizi propri. ■ Problemi di tutela potrebbero sorgere anche qualora si contestino, nel merito, entrambi gli atti di accertamento. Di fronte a due autonome posizioni ad accertamenti parziali, comunque collegate con riguardo alla determinazione dell'aliquota, il giudice può applicare: a) la regola generale di cui all'art. 34 c.p.c., secondo cui egli ha il potere di **conoscere la questione pregiudiziale** (attinente al primo avviso), senza efficacia di giudicato, al fine di pronunciarsi sull'oggetto principale del ricorso (relativa al secondo avviso); si tratterebbe di una cognizione della questione pregiudiziale *incidenter tantum*; b) la **sospensione necessaria del processo ex art. 295 c.p.c.**, in attesa che si formi il giudicato sulla lite afferente al primo atto pregiudiziale. ■ Sulla possibilità del giudice tributario di risolvere questioni incidentali da cui dipende la decisione della controversia non vi sono ormai dubbi, in quanto - a seguito della novella introdotta con la l. n. 448/01 - vi è una espresa pre-

visione in tal senso (cfr. art. 2, 3° co., del d.lgs. n. 546/92). Quanto alla sospensione del processo, va detto subito che l'art. 39 del d.lgs. n. 546/92 prevede espressamente le ipotesi di sospensione necessaria del processo, e tra queste non menziona la sospensione per pregiudizialità nei confronti di un'altra causa, invece prevista nell'art. 295 c.p.c. La prevalente dottrina ravvisa nell'art. 39 un implicito **divieto dell'applicabilità al processo tributario della sospensione per pregiudizialità**, giustificato dall'obiettivo di rendere più rapida e agevole la definizione del processo tributario, con la conseguenza che le questioni pregiudiziali devono essere affrontate dal giudice tributario *incidenter tantum* (cfr. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria* 00, 221, specialmente nota 44; in senso contrario v. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario* 95, 90). ■ L'orientamento prevalente della Corte di Cassazione ha, invece, interpretato la norma (art. 39) nel senso che questa disciplina solo i rapporti con la giurisdizione civile (esterna) e non anche i rapporti (interni) tra processi tributari, per i quali, giustito il disposto dell'art. 1, 2° co., d.lgs. n. 546/92, valgono le disposizioni del processo civile. Secondo questo orientamento, ove non sia possibile procedere alla **riunione dei ricorsi** (es. perché i procedimenti sono pendenti in gradi diversi) può trovare applicazione, non la **sospensione su istanza di parte** (art. 296 c.p.c.), ma la **sospensione pregiudiziale** di cui all'art. 295 c.p.c. (cfr. C.00/14281, che ha sancito la necessità di sospendere il processo avente ad oggetto il giudizio di rimborso, in attesa che si definisse il giudizio contro l'accertamento delle agevolazioni fiscali ex art. 105 d.p.r. n. 218/78; C.02/2899 e C.01/4056 che hanno sancito la necessità di sospendere il processo avente ad oggetto un avviso di rettifica dei redditi di partecipazione del socio, in attesa che si definisse il giudizio contro l'accertamento a carico della società; C.02/10509, che ha sancito la necessità di sospendere il processo avente ad oggetto un avviso di liquidazione. Invece, in attesa che si definisse il giudizio contro l'impugnazione dell'atto di attribuzione della rendita catastale). ■ Il principio processualcivile del **divieto della sospensione necessaria per pregiudizialità di dipendenza** è teso a prevenire il rischio di giudizi contrastanti, ma non si può sottacere che escludere la possibilità per la Commissione tributaria di **giudicare incidenter tantum anche la questione pregiudiziale**, senza che la sua decisione sul punto possa acquisire efficacia di giudicato, appare discutibile. Da un lato, infatti, la possibilità di giudicare in via incidentale le questioni pregiudiziali, come detto, prevista dall'art. 2, 3° co., del d.lgs. n. 546/92, dall'altro, l'applicabilità delle norme del c.p.c. (nel caso di specie l'art. 295) è subordinata alla sussistenza di due condizioni concorrenti: che

non vi sia una norma specifica in materia tributaria, che la disposizione processualcivile che si intende applicare sia compatibile con le norme tributarie. Nel caso che ci occupa non sussiste alcuna delle due condizioni: vi è una norma specifica in tema di sospensione del processo e la ragione della limitazione alle cause di sospensione, come risulta dalla relazione ministeriale di accompagnamento allo schema di decreto legislativo, è quella di evitare strumenti di dilazione del processo e di inammissibili ritardi nella riscossione. Pertanto, la previsione di ulteriori cause di sospensione sarebbe di per sé incompatibile con le norme processuali tributarie (cfr. in tal senso GLENDI, *G7 01*, 1226). Questa è la scelta discrezionale del legislatore, che non è stata ritenuta dalla Consulta (v. C. Cost. 98/31) né irragionevole, né lesiva di interessi costituzionali e, come tale, dovrebbe essere accolta dalla giurisprudenza della Cassazione. Né pare che la risoluzione in via incidentale della questione pre-

giudiziale possa compromettere il «giusto» esito del processo sulla questione «pregiudiziata», in quanto si tratta di questioni comunque rientranti nella competenza della Commissione tributaria. ■ Deve ritenersi consentito, in sede di impugnazione di un atto di accertamento parziale, sollevare questioni attinenti ad altri atti autonomamente impugnabili, a qualsiasi titolo interdependenti o legati da un nesso di pregiudizialità. Si tratterebbe, cioè, di estendere la deroga al principio generale dell'autonomia impugnazione degli atti, espressamente prevista nel caso di omessa notifica dell'atto presupposto (ove appunto si consente di sollevare vizi relativi all'atto non notificato), anche nei casi in cui vi sia una palese pregiudizialità logica e giuridica tra due atti. In alternativa, non resterebbe che qualificare «vizi propri» anche i vizi dell'atto pregiudiziale: soluzione difficilmente configurabile nel caso di atti giuridicamente autonomi.

41 ter 32, primo comma, numero 7), 38, 40 e 41-bis non si applicano con riferimento ai redditi di fabbricati derivanti da locazione dichiarati in misura non inferiore ad un importo corrispondente al maggiore tra il canone di locazione risultante dal contratto ridotto del 15 per cento e il 10 per cento del valore dell'immobile.

2. In caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili, si presume, salva documentata prova contraria, l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso; ai fini della determinazione del reddito si presume, quale importo del canone, il 10 per cento del valore dell'immobile.

3. Ai fini di cui ai commi 1 e 2, il valore dell'immobile è determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni.

SOMMARIO: I. Generalità. - II. Ambito oggettivo. - III. Valore dell'immobile e valore soglia. - IV. Le limitazioni al potere di accertamento. - V. Le presunzioni in caso di omessa registrazione del contratto. - VI. Natura relativa delle presunzioni. - VII. Prova contraria. - VIII. Nullità.

I. Generalità. ■ L'articolo in commento, in vigore a partire dal 1° gennaio 2005, venne introdotto tra le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi dall'art. 1, 342° co. della l. 30 dicembre 2004, n. 311, nell'ambito di un intervento correttivo delle disposizioni concernenti la fiscalità immobiliare volto a permettere all'Amministrazione finanziaria un'efficace azione di contrasto ai fenomeni di elusione e di evasione delle imposte nel settore delle locazioni immobiliari (cfr. relazione illustrativa al disegno di legge). Il 1° co. inibisce i poteri istruttori e accertativi per la determinazione dei redditi dei fabbricati quando il contribuente dichiara ca-

noni di locazione superiori ad una precisa soglia fissata dalla norma. Il 2° co. statuisce invece che in caso di omessa registrazione del contratto l'Amministrazione finanziaria possa presumere, salvo prova contraria, che il rapporto locatizio esista anche per i quattro periodi precedenti a quello nel quale il rapporto stesso è accertato, presumendosi in tal caso che il canone sia pari al dieci per cento del valore del bene. ■ Parallela-mente alle disposizioni in commento, l'art. 1, 341° co. della l. n. 311/04 ha introdotto l'art. 52 bis nel d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, t.u. dell'imposta di registro - norma, sostanzialmente equivalente al 1° co. della disposizione in commento -

mentre ai 343° e 346° co. il legislatore ha disposto, rispettivamente, l'inapplicabilità di entrambi le norme ai contratti di locazione ad uso abitativo stipulati a canone concordato secondo le disposizioni della l. 9 dicembre 1998, n. 431 e la previsione della nullità dei contratti dei quali sia stata accertata l'omessa registrazione. Secondo una certa interpretazione, proprio la coeva introduzione dell'art. 52 bis e dell'art. 41 ter, la sostanziale identità della materia trattata e la natura di presunzione legale (e non di potere o attribuzione di cui all'art. 31, d.p.r. n. 600/73) della norma del 2° co. renderebbero inapplicabile la medesima previsione al campo dell'imposta di registro, pur in presenza dell'art. 53 bis, d.p.r. n. 131/86 (cfr. Parere n. 68 del Notariato, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale* 07, 6).

I II. Ambito oggettivo. ■ La lettera della norma del 1° co. fa riferimento ai redditi dei fabbricati concessi in locazione, senza operare alcun tipo di distinzione in base alla tipologia dell'immobile o alla sua destinazione. Ne discende l'applicazione della norma ai redditi derivanti da ciascuna unità immobiliare urbana (art. 36, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 - t.u.i.r.), vale a dire da tutti i fabbricati e dalle altre costruzioni stabili, nonché dalle loro porzioni suscettibili di produrre reddito autonomo. L'articolo interessa anche i redditi derivanti dalla locazione delle unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, ivi compresi i monasteri di clausura, giacché, in tal caso, detti immobili si considerano produttivi di reddito fondiario. Restano, invece, esclusi i redditi derivanti dalle locazioni degli immobili di cui agli artt. 43, 90 (immobili relativi all'impresa strumentali e non, e quelli strumentali all'esercizio di arti e professioni) e 70 (immobili che non sono o non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita) del t.u.i.r., vale a dire da quelle fattispecie di locazione che non danno origine a redditi di fabbricati, bensì ad altre categorie di reddito. È il caso dei beni immobili relativi ad imprese commerciali, ivi compresi gli immobili strumentali per destinazione e quelli strumentali per natura detenuti a scopo patrimoniale e concessi in locazione, tranne l'ipotesi nella quale, questi ultimi, detenuti da imprese individuali, non siano stati indicati, come previsto dall'art. 65 t.u.i.r., nell'inventario di cui all'art. 2217 c.c.o., per le imprese minori, nel registro dei beni ammortizzabili. Sono quindi esclusi i redditi derivanti dalla locazione di immobili relativi all'impresa che non costituiscono beni strumentali per la stessa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, risultando sempre produttivi di redditi d'impresa, ancorché

determinati secondo le disposizioni proprie dei redditi fondiari (cfr. GERLA, *Boll. trib.* 05, 1696 *Contra*, LOVECCHIO, *Boll. trib.* 05, 523). ■ Appare dubbia l'esclusione dall'ambito operativo dell'art. 41 ter dei redditi derivanti dalla locazione di immobili strumentali all'esercizio di arti e professioni, quando, anche a seguito dell'instaurarsi del rapporto locatizio, l'immobile mantenga ai sensi dell'art. 43 il connotato di strumentalità. Sarebbe il caso dell'immobile adibito esclusivamente ad uso professionale che il lavoratore autonomo condivide con altri professionisti (cfr., in senso possibilista, *Comm. trib. prov. Bologna*, 18 settembre 1989, n. 527, in *AA.VV., Immobili* 09, 590). Rientrano, invece, nell'ambito applicativo della norma i redditi che il professionista titolare dell'immobile trae dalla locazione di parte dello stesso ad altri soggetti, poiché in questo caso l'uso promiscuo dell'immobile comporta la non configurabilità di alcuna delle ipotesi dell'art. 43 t.u.i.r. e rende dunque lo stesso produttivo di reddito fondiario. A conferma di ciò il disposto dell'art. 54, 3° co., t.u.i.r. che, in tal caso, prevede la deducibilità del 50 per cento della rendita catastale del reddito di lavoro autonomo. Detta previsione si spiega, infatti, con la circostanza che in tal modo viene riconosciuto al titolare del reddito di lavoro autonomo una parziale (cinquanta per cento della rendita catastale) compensazione del reddito dei fabbricati dichiarato, sotto forma di costo figurativo come se all'utilizzo parziale del cespite per l'attività professionale (sul punto cfr. INTERDONATO, *Il trattamento fiscale degli immobili delle Usl*, in *AA.VV., Il regime tributario delle Unità Sanitarie Locali* 92, 78, nota 7; cfr. CROVATO, *Rass. trib.* 94, 12). ■ Sono esclusi dall'ambito applicativo della norma i redditi derivanti da locazioni di beni immobili che non sono e non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, come, ad esempio, i redditi derivanti dalla locazione di cave (cfr. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico* 06, Tomo I, 1179). Il 343° co. della l. n. 311/04 esclude poi espressamente dall'ambito applicativo della disposizione anche i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo stipulati a canone concordato secondo le disposizioni della l. n. 431/98. Sono altresì esclusi dall'ambito applicativo della norma le locazioni di fabbricati rurali (case di abitazione e fabbricati strumentali all'attività agricola) asserviti al terreno agricolo affittato allo stesso locatario in presenza dei requisiti di cui all'art. 9, 3° co. e 3 bis, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. l. 26 febbraio 1994, n. 133, così come novellato dall'art. 2 del d.p.r. 23 marzo 1998, n. 139 e successivamente modificati, in quanto non produttivi di redditi di fabbricati ai sensi dell'art. 42 t.u.i.r. ■ Oltre alle

rendita dell'immobile. Di qui il corollario che la verifica sul valore ai fini dell'esenzione da possibili controlli si risolve spesso in un confronto tra il dieci per cento del valore dell'immobile e il reddito da dichiarare (pari, normalmente, all'85% dei canoni percepiti). Ciò perché uno dei due possibili termini di confronto con il reddito dei fabbricati coincide quasi sempre con lo stesso reddito da dichiarare, tranne l'ipotesi in cui la rendita catastale superi il canone ridotto del 15%. Tenuto conto che spesso le rendite catastali sono sottostimate rispetto agli effettivi canoni di locazione di mercato, la menzionata eccezione si verifica raramente. ■ Rimane da chiarire, tra l'altro, se per gli immobili siti in Venezia, per i quali l'art. 37, co. 4 bis, t.u.i.r., ai fini della quantificazione del reddito, prevede un abbattonimento del canone del 25%, il confronto va effettuato con il canone ridotto del 15%, o con il canone prevedrebbe letteralmente la norma, o con il canone ridotto del maggiore abbattonimento di cui al citato art. 37, co. 4 bis. Si deve ritenere che il maggior abbattonimento debba essere riconosciuto anche ai fini della determinazione del valore di soglia, posto che diversamente per gli immobili siti a Venezia l'inibizione di cui al 1° co. dell'art. 41 ter non troverebbe (quasi) mai applicazione dato che il 75% del canone risulterebbe sempre inferiore al 75% dello stesso. Ciò dimostra ulteriormente come, rispetto alla norma in commento, il vero termine di confronto con il reddito dichiarato sia il 10% del valore dell'immobile. ■ Tenuto conto che l'Irpef è imposta di periodo, e precisamente imposta annuale, il termine «canone» deve essere inteso come corrispettivo annuo. Conseguentemente, per le locazioni di durata inferiore all'anno solare, sembra ragionevole, ai fini dell'applicazione della norma, ragguagliare la rendita commisurandola alla frazione di anno interessata dal contratto (cfr. circ. Ag. Entr. 16 marzo 2005, n. 10/E, par. 10.2). Del par. qualora il contratto di locazione abbia ad oggetto più unità immobiliari suscettibili di produrre autonoma rendita, risulta necessario ripartire tra le singole unità il canone globale, proporzionalmente alle diverse rendite.

IV. Le limitazioni al potere di accertamento. ■ Il valore di cui al 1° co. non rappresenta una presunzione, ma un «valore soglia» oltre il quale è inibita la possibilità per l'amministrazione di procedere ad attività istruttoria, di rettificazione o di accertamento in merito al reddito relativo al fabbricato locato (LOVECCHIO, *ibidem*; BUSCEMA, *Dial. d. trib.* 05, 181). La norma, dunque, non altera i normali criteri di riparto dell'onere probatorio. In particolare non dispone alcun automatico, cosicché, laddove il contribuente dichiarasse un reddito inferiore al valore indicato, l'Ammi-

ipotesi sopradescritte, possono rinvenirsi anche nelle quali, pur potendo astrattamente trovare applicazione l'art. 41 ter, il suo impiego non avrebbe alcuna utilità pratica. È il caso, previsto dall'art. 12 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, dei redditi dei fabbricati situati nelle zone rurali che vengono ristrutturati e concessi in locazione dall'imprenditore agricolo per almeno cinque anni, in quanto per il periodo relativo al primo contratto di locazione e, comunque, per non più di nove anni, i relativi redditi sono *ipso iure* considerati compresi nel reddito dominicale ed agrario dei terreni su cui insistono. È il caso ancora degli immobili riconosciuti di interesse storico e artistico, ai sensi dell'art. 3 della l. 1 giugno 1939, n. 1089, per i quali l'art. 11, 2° co., l. 30 dicembre 1991, n. 413 prevede che «in ogni caso» il reddito sia determinato mediante l'applicazione della minore delle tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale sono collocati i fabbricati, con ciò escludendo il canone effettivo dalla determinazione della base imponibile (cfr. INTERDONATO, *R. d. trib.* 07, II, 585).

III. Valore dell'immobile e valore soglia. ■ Ai sensi del 3° co., il valore degli immobili cui fa riferimento la norma è quantificato secondo le disposizioni dettate per la determinazione del valore venale minimo, non rettificabile, degli immobili ai fini dell'imposta di registro. Esso è pari al reddito risultante in catasto, rivalutato del cinque per cento ai sensi dell'art. 3, 48° co., l. 23 dicembre 1996, n. 662, moltiplicato, per i coefficienti stabiliti dal d.m. 14 dicembre 1991 (100 per gli immobili classificati nei gruppi catastali A, B e C, 50 per quelle classificate nella categoria A/10 e 34 per quelle classificate nella categoria C/1). Secondo l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. 16 marzo 2005, n. 10/E), tale valore deve essere poi maggiorato del coefficiente di cui all'art. 1 bis, d.l. 12 luglio 2004, n. 168, conv. l. 30 luglio 2004, n. 191 (pari ai venti per cento), mentre dovrebbe escludersi l'applicabilità del coefficiente di cui all'art. 2, 63° co., l. 24 dicembre 2003, n. 350 (pari ai dieci per cento), relativo ai trasferimenti di immobili aventi le caratteristiche di cui alla nota II bis dell'art. 1, tab. d.p.r. n. 131/86 (c.d. prima casa) (cfr. circ. Ag. Entr. 16 marzo 2005, n. 10/E, par. 10.1). ■ Ai fini della determinazione del valore di soglia superato il quale si applica l'inibizione dei poteri istruttori e accertativi, occorre prendere a riferimento il maggiore tra i seguenti importi: il dieci per cento del valore dell'immobile calcolato come sopra e l'ammontare del canone pattuito, ridotto del 15%. Si noti, peraltro, che l'art. 37, co. 4 bis, del t.u.i.r. impone di quantificare il reddito fondiario dell'immobile proprio nel canone ridotto del 15% quando tale valore risulti superiore alla

nistrazione non potrà procedere ad un adeguamento automatico. Spetta infatti all'Amministrazione l'onere di provare il conseguimento di un maggior reddito da parte del contribuente quando il reddito dichiarato sia inferiore al valore indicato dalla norma (Lupi, *Dial. di trib.*, 05, 184 ss.; Buscema, *ibidem*; Contra Perrucci, *Boll.*, 184 ss., 110 ss.). Confermerebbe la correttezza di tale impostazione l'interpretazione che è stata fornita da una certa giurisprudenza di merito e dalla prassi (Comm. trib. prov. Ravenna, 20 dicembre 2000, n. 143; cfr. ris. min. 29 aprile 1996, n. 62), dell'art. 15, del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 (poi soppresso con l'art. 35, d.l. 4 luglio 2006, n. 203), conv. l. 4 agosto 2006, n. 248). Tale norma, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, disponeva una inibizione del potere di rettificazione del corrispettivo nelle cessioni di fabbricati qualora lo stesso fosse non inferiore al valore di cui all'art. 52, 4° co., d.p.r. n. 131/86. La norma non venne ritenuta idonea a consentire l'emissione automatica dell'avviso di rettifica, a prescindere dal raggiungimento della prova dell'evasione, nei casi in cui nell'atto di cessione fosse indicato un prezzo inferiore alla soglia. ■ Ritornando alla norma in commento, l'Amministrazione potrà far ricorso tanto a prove documentali, quanto ad altri mezzi di prova, ivi compresa la prova critica. Peraltro, posto che il valore probatorio delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase di accertamento è solo quello proprio degli elementi indiziari - i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (cfr. C. Cost. 00/18) - parte della dottrina sostiene che la prova del maggior reddito derivante dalla locazione del fabbricato, su cui l'Amministrazione dovrebbe fondare la maggior pretesa erariale, dovrebbe essere di tipo documentale (Buscema, *ibidem*), comunque non sembrando sufficiente la sola dichiarazione del terzo (Lupi, *ivi*, 185). Viceversa, quando il reddito dichiarato dal contribuente sia superiore o uguale al valore indicato dalla norma, è preclusa l'espensibilità dell'azione accertatrice ex art. 38, 40, 41 bis d.p.r. n. 600/73, nonché il potere di richiedere informazioni alle banche ed agli altri intermediari finanziari circa i rapporti e le operazioni effettuate dal contribuente ex art. 32, 1° co., n. 7), d.p.r. n. 600/73. L'inibizione del potere accertativo appare assoluta. Né sembra possibile un confronto con il citato art. 15 del d.lgs. n. 41/95, in quanto tale norma contemplava espressamente la possibilità di procedere comunque al recupero della maggiore imposta dovuta quando, a prescindere dal superamento della soglia, l'ufficio fosse venuto a conoscenza del pagamento di un maggior corri-

spettivo attraverso altri atti o documenti (reperiti anche attraverso l'utilizzo dei poteri istruttori che nel citato art. 15 non erano soggetti ad alcuna inibizione). Tale possibilità non è, infatti, prevista dall'art. 41 ter in commento. Né può essere affermato, a sostegno della non perentorietà dell'inibizione del 1° co., che l'articolo in commento «enunci un principio di natura meramente procedimentale, istitutivo di un vincolo per l'attività di accertamento della pubblica amministrazione», com'è stato sostenuto per l'art. 52, 4° co., del t.u. imposta di registro (cfr. C. 00/14250), il quale dispone la non rettificabilità, ai fini di tale imposta, dei valori dichiarati in misura non inferiore ad una determinata soglia catastale. La giurisprudenza citata, infatti, ha affermato che tale vincolo non paralizza *in toto* l'Amministrazione finanziaria, consentendo alla stessa il recupero dell'imposta complementare sulla diversa autonomia fattispecie dell'occultamento del corrispettivo (art. 72, d.p.r. n. 131/86) che nulla ha a che vedere con la rettificazione del valore venale. Nell'ambito delle imposte dirette e, in particolare, dei redditi dei fabbricati, infatti, il potere accertativo (salvo i poteri di controllo formale di cui agli artt. 36 bis e 36 ter) è assorbito interamente nelle fattispecie di cui agli artt. 38, 40 e 41 bis d.p.r. n. 600/73, cosicché non residuano aree di intervento che possano in qualche modo incidere nell'inibizione di cui alla norma in commento. ■ In merito all'inibizione dell'esercizio dei poteri istruttori, si fa presente come non sia precluso l'esercizio degli altri poteri diversi da quello di cui all'art. 32, 7° co., d.p.r. n. 600/73. La mancata inibizione di quei poteri può rispondere solo alla necessità di non impedire il controllo incrociato in capo ad altri contribuenti per i rapporti intrattenuti con il titolare dell'immobile. In particolare, ad esempio, dovrebbero rimanere impregnicati i poteri di richiedere la comparazione del locatore o di inviare allo stesso questionari allo scopo di acquisire informazioni utili all'accertamento di maggiori imponibili in capo al locatario. Allo stesso modo, la mancata inibizione degli artt. 36 bis e 36 ter del d.p.r. n. 600/73 tra i poteri accertativi esclusi si spiega con la circostanza che tali procedure attengono tassativamente alla liquidazione dell'imposta e al controllo formale delle dichiarazioni e non all'accertamento e comunque non potrebbero essere utilizzate per il recupero dell'imposta in capo al locatore (cfr. Cir. Ag. Entr. 16 marzo 2005, n. 10/E, par. 10/9). V. Le presunzioni in caso di omessa registrazione del contratto. ■ Il 2° co. è articolato in due norme distinte, la prima delle quali stabilisce che qualora, in un dato periodo, sia accertata, tramite l'esercizio dei normali poteri istruttori, la sussistenza di un rapporto di locazione non registra-

to, si presume, salvo prova contraria, l'esistenza di quello stesso rapporto anche nei quattro periodi d'imposta antecedenti, mentre la seconda prevede, in tale ipotesi, che l'importo del canone possa essere presunto nella misura del 10% del valore dell'immobile. La disposizione in commento detta, quindi, due presunzioni legali nel caso in cui sia omessa la registrazione del contratto di locazione. Le due norme riguardano, dunque, aspetti diversi di una medesima fattispecie, ovvero l'omessa registrazione del contratto di locazione: la prima delle due presunzioni attiene alla durata del rapporto tra locatore e locatario che non sia stato registrato, mentre la seconda concerne l'entità del canone di tale locazione. ■ Le presunzioni possono operare solo quando sussista l'obbligo di registrazione del contratto di locazione secondo le disposizioni di cui al d.p.r. n. 131/86 e, pertanto, sono escluse le locazioni di durata inferiore a 30 giorni (art. 2 bis, d.p.r. n. 131/86) e le locazioni di immobili soggette ad IVA. Resta impregnicata la possibilità, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza, di provvedere alla registrazione del contratto secondo le modalità definite all'art. 13, 1° co., lett. c) e d) del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (c.d. ravvedimento operoso), ciò che impedisce l'applicazione delle presunzioni in commento da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr. circ. 23 luglio 1998, n. 192/E, par. 3.1). ■ Ai fini dell'accertamento della sussistenza del rapporto di locazione, l'Amministrazione finanziaria potrà fare ricorso, oltre ai normali poteri istruttori, anche ai dati che, ai sensi dell'art. 7, 5° co., del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 605, le aziende, gli istituti, gli enti e le società che intrattengono i rapporti contrattuali di fornitura e somministrazione hanno l'obbligo di comunicare all'Agnafte tributaria. Si tratta, in particolare, dei codici fiscali degli utenti che hanno sottoscritto contratti per la somministrazione di energia elettrica, di servizi di telefonia, fissa, mobile o satellitare, - di servizi idrici e del gas, nonché dei dati catastali identificativi dell'immobile presso cui è attivata l'utenza (art. 6, 1° co., lett. g 33° co., lett. a), n. 1), della l. n. 311/04).

VI. Natura relativa delle presunzioni. ■ La prima delle presunzioni legali in commento è sicuramente relativa. La lettera della norma ammette, infatti, espressamente, la possibilità di produrre un eventuale prova contraria, con riferimento al profilo temporale di sussistenza del rapporto nei quattro periodi d'imposta antecedenti quello di ac-

certamento del rapporto stesso. Al contrario, nulla viene specificato in merito alla possibilità di fornire la prova contraria con riferimento alla presunzione sull'entità del canone. L'interpretazione restrittiva, dunque, finirebbe con l'escludere la possibilità di produrre una prova contraria all'importo del canone quantificato dalla norma (Zanetti, *Prat. fisc. e prof.*, 05, 20). La prevalente dottrina, tuttavia, ritiene, a prescindere dal dato letterale, che la disposizione non possa essere intesa come una presunzione assoluta (cfr. Lovecchio, *ibidem*). Da un lato, invero tale interpretazione risulterebbe in contrasto con i principi costituzionali di capacità contributiva ed uguaglianza, tramutando una norma volta alla semplificazione dell'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria in una norma sostanziale avulsa da specifici elementi idonei a dimostrare la reale capacità economica del contribuente. Come affermato ripetutamente dalla Corte Costituzionale, infatti, le presunzioni in ambito tributario non possono risolversi nella fissazione di una base imponibile fittizia (v. C. Cost. 91/103; C. Cost. 80/42; C. Cost. 76/200). Dall'altro lato, la restrizione del diritto di difesa che ne conseguirebbe non apparirebbe giustificata neanche rispetto all'esigenza di semplificazione dell'attività istruttoria, ben potendosi ottenere analogo risultato attraverso la semplice inversione dell'onere probatorio. Sembra quindi maggiormente fondata la tesi secondo la quale anche la disposizione che quantifica il canone nel 10% del valore dell'immobile abbia natura di presunzione legale relativa (cfr. Lupi, *ivi*, 186).

VII. Prova contraria. ■ In merito alla prima presunzione la disposizione richiede che l'eventuale prova contraria sia documentata. La formula letterale impiegata si presta a diverse interpretazioni. La norma potrebbe far riferimento alla nozione di prova documentale nell'accezione utilizzata al capo II, del titolo II del libro VI del codice civile che disciplina i mezzi di prova. In questo senso si farebbe riferimento all'atto pubblico, alla scrittura privata o agli altri tipi di documenti di cui agli artt. 2705 ss. del c.c. Interpretata così, la norma individuierebbe il tipo di prova contraria ammessa e precluderebbe sostanzialmente al contribuente l'utilizzo, quale prova contraria, della presunzione, posto che nella successiva fase processuale, a norma dell'art. 7, 4° co., d.lgs. n. 546/92, tanto la testimonianza quanto il giuramento non potrebbero comunque essere ammessi (tenuto conto, inoltre, che la confessione ha comunque un'utilizzo, di fatto, ridotto nel processo tributario e, quant'altro, anche impiegata, non avrebbe, secondo una certa prassi, piena efficacia probatoria. Cfr. circ. Ag. Dog. 4 aprile 2002, n. 26/D). Tale interpretazione appare comunque eccessivamente restrit-

tiva, sia perché sembra trovare un ostacolo nello stesso dato testuale della norma - il quale non richiama espressamente la prova documentale, bensì impone solamente che la prova sia documentata -, sia perché comprime in modo irrazionale il diritto di difesa del contribuente tutelato dall'art. 24 Cost. Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente sia in grado di fornire una prova diretta di tipo documentale (contratto registrato) riguardante uno o più periodi d'imposta, ma non tutti e quattro i periodi oggetto della presunzione legale. In questo caso, infatti, la prova diretta documentale dell'inesistenza del rapporto in quel dato periodo d'imposta - eventualmente unita ad altri elementi (ad esempio, l'assenza di consumi elettrici) - potrebbe costituire il fatto noto che il contribuente potrebbe utilizzare per presumere ulteriormente la non sussistenza del rapporto di locazione anche nei periodi d'imposta antecedenti quello oggetto del contratto registrato. Del resto, una volta che l'Amministrazione abbia accertato la sussistenza di un rapporto di locazione in un determinato periodo, oggetto della presunzione legale è la sussistenza nei quattro periodi d'imposta antecedenti dello stesso rapporto, e sarebbe irragionevole, poiché contrario all'*id quod plerumque accidit* - esponendosi così la norma al rischio di incostituzionalità (cfr. C. Cost. 99/41; C. Cost. 76/200) - pretendere di far valere tale presunzione «a singhiozzo» per tutti i periodi d'imposta in cui il contribuente non possa fornire prova documentale dell'inesistenza del rapporto (cfr. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore* 08, 105, GRANELLI, *Boll. trib.* 81, 1652). Sembra preferibile perciò ritenere che la norma non precluda la prova contraria di tipo presuntivo, purché fondata su un fatto noto provato documentalmente (ad esempio, le fatture attestanti l'assenza di consumi di luce, acqua, gas, ecc.). In questo senso, la limitazione alla prova contraria risponderebbe alla ratio di escludere la possibilità per il locatore di opporre alla presunzione legale in commento eventuali dichiarazioni dei terzi (ad esempio, quelle dell'inquilino) che potrebbero, in assenza della stessa, assumere valore indiziario (cfr. C. Cost. 00/18) e pertanto costituire, insieme ad altri elementi concordanti, il fondamento di una prova presuntiva contraria. In conclusione, il carattere documentale della prova contraria richiesto dalla norma non servirebbe a ribadire l'esclusione dai mezzi di prova della prova testimoniale - la cui esclusione è già prevista dalla legge nella successiva fase processuale - né ad affermare l'esclusione della prova contraria presuntiva per le ragioni già evidenziate. Bensì servirebbe ad affermare l'irrelevanza, anche indiziaria, delle

dichiarazioni di terzi. ■ Per quanto concerne invece la presunzione legale sull'entità del canone della locazione non registrata, la norma non specifica nulla in merito all'eventuale prova contraria. Posto che, per le ragioni già esposte, questa seconda presunzione legale dovrebbe essere intesa come relativa, e non sussistendo alcuna espressa limitazione all'eventuale prova contraria producibile dal contribuente, secondo l'opinione prevalente della dottrina (cfr. GENINNI, *Le presunzioni nel diritto tributario* 84, 69; MARCHESELLI, *op. cit.*, 99), si dovrebbe concludere nel senso che la norma ammetta, sotto questo profilo e nei limiti dei mezzi di prova consentiti dall'ordinamento tributario, piena libertà di prova contraria (cfr. Lupi, *ibidem*).

VIII. Nullità. ■ L'art. 1, 346° co. della l. n. 311/04 dispone che «i contratti di locazione, o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento, di unità immobiliari ovvero di loro porzioni, comunque stipulati, sono nulli se, ricorrendo i presupposti, non sono registrati». La disposizione si pone in contrasto, oltre che con il combinato disposto dell'art. 10, 3° co. e dell'art. 1, 1° co. della l. n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo il quale le violazioni tributarie non possono essere causa di nullità del contratto, anche con la consolidata giurisprudenza secondo cui gli oneri tributari non possono costituire condizioni per l'esercizio di un diritto del tutto estraneo al motivo dell'imposizione fiscale, ditalché risulta necessario distinguere tra gli oneri imposti ai fini di un migliore e più efficiente svolgimento di un processo - ammissibili - e quelli del tutto estranei a finalità processuali - in quanto non connessi in alcun modo a tali finalità - inammissibili (v. C. Cost. 01/333). ■ In dottrina si è rilevato tra l'altro come la disposizione non sortisca alcun effetto utile dal punto di vista tributario (cfr. Lovascio, *op. cit.*, 525. Sul punto v. anche FEDELE, *R. trib.* 10, 25-28, il quale rileva altresì come gli effetti negativi della disposizione ricadano maggiormente sul conduttore, mentre sarebbe stata preferibile una reazione normativa indirizzata prevalentemente o esclusivamente verso il locatore, ossia del soggetto con il maggior interesse sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi). Infatti, ai fini delle imposte dirette l'omissione della registrazione è già posta a base della presunzione di esistenza del rapporto nei quattro periodi d'imposta precedenti ad un canone pari ai dieci per cento del valore dell'immobile. Ai fini dell'imposta di registro sussiste, poi, ai sensi dell'art. 38 d.p.r. n. 131/83, l'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta. Per contro, rischia di aggravare ingiustificatamente la posizione del locatario il quale non

avrebbe titolo ad occupare l'immobile e, conseguentemente, potrebbe risultare destinatario di una inchiesta di rilascio dei locali da parte del proprietario (che, viceversa, dovrebbe restituire i canoni all'inquilino non potendo vantare alcuna pretesa, se non il versamento di un'indennità). La giurisprudenza, pertanto, sembra orientata a ritenere che la nullità di cui al 346° co. debba essere intesa come relativa, ovvero sanabile con la registrazione tardiva del contratto. Si tratterebbe, comunque, di disposizione che non

42 Avviso di accertamento. 1. Gli accertamenti in rettificata e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvistamento scritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

2. L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

3. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.

SOMMARIO: I. Competenza a emettere l'avviso di accertamento. Dal Ministero delle Finanze all'Agenzia delle Entrate. - II. Avviso di accertamento: a) natura e efficacia; - III. (segue) b) contenuto; - IV. (segue) c) indicazione dell'aliquota. - V. Requisiti dell'atto di accertamento: a) motivazione. Funzione e adeguatezza della motivazione; - VI. (segue) motivazione parziale o infondata. Funzione e tipologie di accertamento; - VIII. (segue) motivazione e prova; - IX. (segue) motivazione per relazioni. - X. Requisiti dell'atto di accertamento: b) sottoscrizione dell'avviso; - XI. (segue) c) inammissione ad adempiere.

I. Competenza a emettere l'avviso di accertamento. Dal Ministero delle Finanze all'Agenzia delle Entrate. ■ La competenza a emettere l'atto segue l'evoluzione dei soggetti cui è stata attribuita la funzione accertativa. Il 1° co. dell'art. 42 fa ancora riferimento a capi degli Uffici e a loro delegati, riflettendo così l'assetto organizzativo tradizionale dell'Amministrazione finanziaria che, invece, è stato radicalmente mutato con la costituzione dell'Agenzia delle Entrate con d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300. Per assicurare quindi la certezza, coerente con il suo carattere presupposto dell'atto, la competenza va individuata con riferimento all'articolazione organizzativa dell'Agenzia cui, per esplicita pre-

introduce ostacoli al ricorso alla tutela giurisdizionale, ma eleva la norma tributaria al rango di norma imperativa (v. C. Cost., ord. 07/420; C. Cost., ord. 08/389; C. Cost., ord. 09/110). La dottrina più attenta, tuttavia, ha rilevato che la scelta legislativa di sanzionare l'omessa registrazione del contratto attraverso la nullità dello stesso, non appare funzionale alla ratio della norma, pregiudicando la congruità della disciplina e, in tal senso, essa potrebbe porsi in contrasto con l'art. 3 Cost. (cfr. FEDELE, *op. cit.*, 28).