

Dott. GIOVANNI SBRESCIA

**UN CONTRIBUTO ALLA INTERPRETAZIONE DELL'ART. 72 T.U.
29 GENNAIO 1958 N. 645**

Estratto dalla RIVISTA TRIBUTARIA N. 2 - Marzo - Aprile 1967

ROMA

DOTTRINA

UN CONTRIBUTO ALLA INTERPRETAZIONE DELL'ART. 72 T.U. 29 GENNAIO 1958 N. 645

L'art. 72 del T.U. 29 gennaio 1958 n. 645 dispone: «Le costruzioni destinate specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione non sono soggette all'imposta, con le loro pertinenze, se il possessore esercita direttamente l'attività cui la costruzione è destinata»(1).

Scritti interpretativi e chiarificatori sono stati pubblicati su tale articolo di legge (2) e già diverse volte (3) gli organi giurisdizionali sono

(1) De Angelis-Potenza-Testa, *Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette*, Giuffrè, Milano 1959: «La formulazione del presente articolo si basa sostanzialmente sulle disposizioni dell'art. 28 della L. 8-6-1936 n. 1231, eliminando però la distinzione fra opifici industriali e fabbricati assimilati (teatri, cinematografi, alberghi, etc.) che, in pratica, per i fini voluti dalle disposizioni stesse, non aveva alcuna utilità. La portata della norma è tuttavia più ampia in quanto all'espressione "fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una specifica attività ecc." si è sostituita quella di "costruzioni destinate specificamente all'esercizio di attività commerciali ecc.", dal che deriva che anche i locali destinati a negozi, laboratori, autorimesse etc., i quali per le caratteristiche costruttive non possono essere destinati ad uso abitazione, sono esclusi dall'imposta sui fabbricati se nei locali stessi il possessore vi esercita l'attività commerciale.

L'esclusione dall'imposta sui fabbricati nei casi previsti dal presente articolo permane anche se il reddito derivante dall'attività commerciale è esente dall'imposta di R.M., essendo stata compresa all'art. 288 lett. c), fra le norme abrogate, quella che disponeva diversamente contenuta nell'art. 10, 2° comma, della legge 11-7-1942 n. 843. Se il possessore delle costruzioni considerate nel presente articolo non esercita direttamente nelle costruzioni stesse l'attività commerciale, l'imposta sui fabbricati è applicabile dopo tre anni dal giorno in cui la costruzione è divenuta servibile all'uso, giusta l'esenzione temporanea disposta dal 1° comma dell'art. 8 L. 11-7-1942 n. 6214 estesa a tutte le costruzioni considerate nel presente articolo dall'art. 274, 2° comma.

(2) Scoppettone, *Brevi note sull'art. 72 T.U. 1958/645*, apparso sulla Riv. «Rassegna mensile delle imposte dirette», Roma 1964, n. 1, p. 9 e segg.

(3) Da ultimo: Comm. Centr. Sez. I, 5-11-1965 n. 78808 in «Riv. Leg. Fiscale 1967» col. 327 (esenzione riconosciuta a fabbricati appartenenti a due persone mentre l'attività era svolta da una di esse); Comm. Centr. 19-11-1965 n. 79186 (esenzione riconosciuta a fabbricato appartenente al marito, mentre l'attività era della moglie).

stati chiamati a pronunciarsi al riguardo, per dare un contenuto concreto e pratico al termine «direttamente» usato dal legislatore. Di prima lettura sembrerebbe non sussistere alcun problema così limpida essendo la formulazione letterale di esso articolo.

Ove però si ponga mente alle deformazioni che subiscono i termini letterali e giuridici, in tema tributario, talvolta per volontà dello stesso legislatore, talaltra per volontà delle parti (Pubblica Amministrazione - Contribuenti), ci si rende conto che problemi ne sorgono ed a giusta ragione.

Sarebbe sufficiente al riguardo scorrere un repertorio di giurisprudenza tributaria per rendersi conto di quali e quante questioni siano sorte intorno alla interpretazione di tale articolo e significatamente per tale termine sia quando si è trattato di stabilire se esista identità soggettiva fra marito e moglie quando l'uno è proprietario dello stabile, l'altro della attività commerciale svolta nello stesso, sia nei casi di divisione della piena proprietà in usufrutto e nuda proprietà, ed in tanti altri casi.

OGGETTO DELLO STUDIO: APPLICABILITA' DELL'ART 72 T.U. 29-1-1958 N. 645. NEL CASO CHE TITOLARI DELL'IMMOBILE SIANO PIU' PERSONE RIUNITE IN SOCIETA' DI FATTO, MENTRE LA ATTIVITA' COMMERCIALE IN ESSO SVOLTA SIA CONDOTTA DA UNA SOCIETA' DI PERSONE REGOLARE FORMATA DELLE STESSE PERSONE COMPROPRIETARIE DELLO IMMOBILE.

Un aspetto particolare si intende esaminare in questa sede e cioè la chiarificazione della posizione nel caso che proprietario di uno stabile sia una collettività di persone titolari quali soci di fatto (*rectius*, comproprietari) dei diritti immobiliari, mentre dell'attività commerciale, intesa a sensi dell'art. 2195 cod. civ. (4), sia titolare una regolare società di persone, in ispecie in nome collettivo, composta dagli stessi comproprietari dei diritti immobiliari (si aggiunga che ciascun socio in ambedue le società, si ipotizza, partecipi nelle stesse proporzioni alla formazione dei patrimoni sociali!) (5).

Inutile stare a ripetere in questa sede tutte le validissime dissertazioni dottrinarie (6) già apparse al riguardo per la dimostrazione della

(4) L'art. 2195 c.c. dispone: « Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risultano diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.

(5) Questo però non sembra essere un requisito indispensabile potendosi anche prescindere da esso.

(6) Cfr. nota n. 2.

sussistenza della identità soggettiva fra i due soggetti con la conclusione della applicabilità dell'art. 72 in esame; qui preme soltanto mettere in evidenza la importante questione della duplicazione rigorosamente vietata dall'art. 7 T.U. 29-1-1958 n. 645 nonché un particolare profilo dell'argomento che non sembra ancora trattato. Si tralascerà pertanto anche ogni chiarificazione sulla inequivocabile affermazione che l'art. 72 non è una esenzione ma piuttosto una traslazione (77) dello immobile dal settore fondiario a quello mobiliare (8) e si tralascerà delle componenti (di cui l'immobile è una!), che concorrono alla formazione del reddito aziendale tassabile per R.M. Il tutto viene tralasciato per esaminare i seguenti due aspetti del problema.

1. — *Duplicazione*

Uno degli esami preliminari per l'applicazione dell'art. 72 è quello di stabilire se il frutto dell'immobile costituisca quota di costi nella formazione del reddito aziendale dell'esercizio (9).

In altri termini occorre, per evitare sperequazione, possibili evasioni od esenzioni, che il frutto dello immobile non sia considerato componente negativa, ossia un costo, nella determinazione del reddito aziendale, poiché presupposto per la non assoggettabilità a fondiaria è che esso immobile non produca reddito autonomamente valutabile.

Ma ove lo si consideri costo per l'attività commerciale è evidente ch'esso diventi provento positivo per la gestione immobiliare e quindi reddito tassabile con imposta su fabbricati.

Argomentando «a contrariis» è facile desumere che ove non vi sia corrispettivo pagato a tale titolo dalla gestione commerciale a quella immobiliare una eventuale tassazione per fondiaria con presunzione quindi di reddito autonomo darebbe luogo ad una doppia duplicazione: una volta quando si opera la tassazione per fondiaria e per R.M., ed una seconda volta quando si presumono le distribuzioni di utili da parte delle due società per vederli tassati per complementare a carico dei titolari dei singoli diritti fra i soci delle due società.

(7) Si intenda traslazione in senso letterale e non in senso strettamente economico.

8) Non è il primo caso, d'altra parte, di simile traslazione in tema tributario considerato quanto avviene in tema di imposte sui terreni (imposte sul reddito dominicale e agrario). Il terreno usato per la costruzione di un fabbricato cessa di essere tassato di imposte sul reddito dominicale e sul reddito agrario, per essere sottoposto alla tassazione ai fini dell'imposta sui fabbricati. Ciò in forza degli artt. 49 e 62 del T.U. 29-1-1958 n. 645 in quanto il bene perde la funzione redditiva autonoma per andare a fare parte quale componente, di un altro complesso di elementi capace di produrre reddito di ben altra natura e pertanto diversamente tassato.

(9) Più correttamente si parla di attribuzione del reddito all'esercizio.

2. — *Associazione in partecipazione*

La inesistenza di un contratto di locazione fra le due società (la società di fatto e la collettiva), la inesistenza delle ricevute di pagamento dei canoni locativi e la mancata contabilizzazione degli stessi fra i costi dell'attività commerciale crea una presunzione a favore della tesi quivi sostenuta, cioè dell'applicabilità dell'art. 72 facendo inquadrare il rapporto fra la comproprietà immobiliare e la società commerciale collettiva nell'art. 2594 c.c. (10).

Da notare che quivi non si parla di società di fatto ma di associazione in partecipazione, ritenendo che si verificano i soli presupposti per quest'ultima e non tutti quelli richiesti per la società di fatto (11). In altri termini — si ritiene—: mentre la mancata percezione di un canone locativo può autorizzare la conclusione del conferimento in godimento e quindi la individuazione dell'associazione in partecipazione; non necessariamente nel caso ipotizzato si deve individuare anche la società di fatto, occorrendo che per quest'ultima sia preventivamente accertata la sussistenza degli altri requisiti di legge secondo i noti caratteri differenziali fra i due istituti.

La differenza tra i due istituti è sintetizzata dalla Suprema Corte (12) come segue: «Il contratto di associazione in partecipazione si differenzia da quello di società per la mancanza di un fondo in comune (capitale sociale) e per la titolarità dell'impresa nel solo associante il quale svolge ogni attività al riguardo sotto l'impulso della sua volontà e con responsabilità esclusiva verso i terzi, mentre l'asso-

(10) L'art. 2549 cod. civ. dispone: «Con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto».

(11) Non formano oggetto di esame ai fini del presente studio i riflessi che la soluzione prospettata può dare in tema di imposta registro, ove, in determinati casi e ricorrendo particolari circostanze, per presunzione, potrebbe aversi tassazione di quanto appartiene all'associante e di quanto viene conferito dall'associato, dal momento che la situazione è perfettamente identica in caso che si operi la presunzione della società di fatto in luogo dell'associazione quivi sostenuta. Anzi mentre nel caso di società di fatto inequivocabilmente sono tassabili gli apporti di tutti i soci, nei casi di associazione in partecipazione è discutibile — la Giurisprudenza è in tal senso ma la dottrina è contraria! — che sia tassabile quanto si appartiene all'associante, non costituendo esso un «apporto» e non verificandosi per esso alcun trasferimento (cfr. Uckmar, La legge del Registro, CEDAM, Padova 1958, Vol. 2., par. 345).

Lo si tralascia anche perché non sarà certo la richiesta di applicazione dell'art. 72 T.U. 645/1958 in esame a muovere l'Ufficio del registro sulla via di tale presunzione; né sarà la mancata richiesta ad eventualmente distoglierlo.

D'altra parte nell'argomento in esame si è supposto che non sia stato posto in essere un atto scritto (il quale autorizzerebbe l'Ufficio a procedere) ché, altrimenti, il problema impostato ai fini dell'art. 72 non sussisterebbe.

(12) Cass. 21-7-1953 n. 439 in Foro Ital., Mass. 1956, p. 383.

ciato partecipa soltanto agli utili ed eventualmente alle perdite della gestione, pur non essendo escluso che, a seguito di accordo fra le parti, l'associato possa inserirsi nella medesima gestione, entro i limiti convenuti, restando tuttavia l'associante il « dominus » di essa (13). Occorrerebbe, pertanto, dimostrare, per presumersi la società di fatto, la esistenza degli altri elementi caratteristici della società sopra individuati.

E' il caso di osservare che nei casi quivi in esame la situazione di fatto che si verifica è la seguente: i comproprietari dell'immobile mettono a disposizione i locali senza percepirne alcun corrispettivo, per ospitare l'attività commerciale di una loro società condotta con una organizzazione, non avente personalità giuridica.

In tali rapporti si configura indubbiamente un conferimento di beni in godimento ossia una associazione in partecipazione (14) nella quale ai sensi del richiamato art. 2549 c. c., è il solo associante che si assume tutti i rapporti coi terzi e la gestione dell'impresa (15): l'associato (nel caso ipotizzato i comproprietari dell'immobile che apportano il godimento dello stabile) non ha alcuna veste esterna (16) ed il suo bene conferito in godimento non produce più un reddito autonomo ma esso partecipa alla gestione aziendale, sia che abbia esito positivo sia che abbia esito negativo (77). Ove non si rinvenissero quegli altri elementi caratteristici della società, il rapporto non può essere che di associazione in partecipazione.

Una tale argomentazione che avrebbe potuto dare una qualche perplessità vigente l'abrogato codice di commercio, non ne presenta alcuna vigente il codice del 942 in quanto, per la dimostrazione della

(13) « Se la partecipazione agli utili e alle perdite è elemento comune alle società irregolari e ai contratti di associazione in partecipazione, sono invece elementi caratteristici della società il potere di gestione e la manifestazione esteriore dell'attività sociale di fronte ai terzi ». (Cass. 27-6-1953 n. 1981, Foro Ital. Mass. 1953 c. 384).

(14) « La associazione in partecipazione può avere anche più associati, sia riuniti in una collettività sia come singola unità come regolata dall'art. 2550 c.c. ». Cfr. Messineo, Manuale di diritto civile e commerciale, Giuffrè - Milano 1957, paragr. 152 ter, pag. 12-13.

(15) « In materia di associazione in partecipazione occorre distinguere i rapporti di fronte ai terzi e i rapporti interni ».

« Per i primi vale il principio che i diritti e le obbligazioni dei terzi sorgono solo verso l'associante a norma dell'art. 2551 c.c.; per i secondi solo all'associante spetta il potere di gestione dell'affare, mentre all'associato può essere concesso solo l'esercizio di un controllo continuativo sull'andamento dell'impresa o dell'affare medesimo » (Cass. 22-3-1954 n. 813 Foro Ital. Mass. 1954 c. 170).

(16) Messineo, Manuale di diritto civile e commerciale, Giuffrè, Milano 1957, par. 153 ter; 154 n.ri 4 e 9.

(17) Cass. 27-6-1953 n. 1981, Foro Ital. Mass. 1953, c. 384 citato.

La confusione dei patrimoni è ancora più autorizzata ed avallata dalla considerazione che per l'immobile non esiste una « regolare » società di persone cui compete una autonomia patrimoniale, dando luogo lo stato dei fatti ad una semplice comunione.

esistenza della associazione in partecipazione, non é più richiesta una prova scritta (18).

Essendo pertanto una la gestione fra l'associante e l'associato ed uno il frutto (reddito) è chiaro che la tassazione debba essere una e non può essere che quella per R.M.

La questione a questo punto si sposta per andarsi ad impennare sulla dimostrazione della esistenza dell'associazione in partecipazione.

Ma, ove ricorrano tutti gli elementi caratteristici per tale prova, e sommariamente individuati all'inizio di quanto sub 2), non può non riconoscersi la esistenza dell'associazione in partecipazione e la intasabilità per fondiaria per effettuare quella per R.M.

Oltre tutto sembra inequivocabile che la esistenza di tali presupposti crea la dimostrazione a favore dei contribuenti, restando allo ufficio la possibilità della prova contraria consistente nella dimostrazione del «potere di gestione» e nella «manifestazione esteriore della attività sociale di fronte a terzi», (cfr. nota 13) da parte dell'associato in considerazione. Potrebbe solo a questo punto discutersi se la presunzione a favore del contribuente è «semplice», o «juris tantum» o «juris et de jure» (19).

Ma la chiarezza della norma (art. 2549 c.c.) e la Giurisprudenza ridimensionano il problema risultando chiaro da quanto segue che la presunzione è «juris tantum».

La Cassazione 13 febbraio 1954 n. 362 (20) ha stabilito: «Il rapporto di associazione in partecipazione è caratterizzato, nel suo tipo normale, da un lato, da un contributo patrimoniale (apporto) da parte di un soggetto (associato) al gestore dell'impresa o dell'affare (associante), dall'altro, da una partecipazione dell'associato agli utili ed eventualmente alle perdite che ne derivano».

Stando a ciò: sembra chiara la soluzione per la presunzione «juris tantum», ove la parte versi nella situazione voluta dalla legge, come interpretata e chiarita dalla Suprema Corte e cioè che si verifichi la esistenza dei rapporti caratteristici evidenziati dalla testé riportata sentenza n. 362/1954. Ed invero ne sembra sufficientemente dimostrata la esistenza, quando ambedue le parti (società di fatto e società collettiva) lo ammettono esplicitamente negli atti notificati alla Pubblica Amministrazione (D.U. di ambedue i soggetti), quando non si pongono in essere il contratto di locazione e le relative ricevute (per le cui omissioni si incorrerebbe nelle conseguenti penalità per evasione al

(18) Cass. 22-12-1955 n. 3915 in Giust. Civile, Mass. 1955, pag. 1468; art. 1325 cod. civ. la forma scritta per il conferimento in godimento di un immobile non essendo prescritta «sotto pena di nullità» dalle disposizioni sulla «associazione in partecipazione» ha solo valore probatorio fra le parti.

(19) F. Messineo, Manuale di diritto civile e commerciale, Giuffrè, Milano 1957, paragr. 48 n. 20.

(20) Foro Ital., Mass. 1954 - c. 73.

Registro, all'Ige ed al bollo!), quando non si contabilizzano i presunti canoni di fitto fra i costi (21).

Sarebbe assurdo oltre tutto pensare che ove l'attività commerciale chiuda in perdita, l'associato non soltanto debba subire le conseguenze delle perdite, partecipandovi, non solo non percepisca un canone di locazione, quanto venga poi chiamato anche a corrispondere una imposta (fondiaria) per un cespite che non ha fatto altro che concorrere alla produzione di perdite!

In conclusione l'associato annullandosi nell'associante, per diventare parte integrante, nei limiti ovviamente dell'operazione condotta in partecipazione del bene conferito in godimento, perde la sua individualità, per diventare partecipe della personalità dell'associante: così si verifica la identità soggettiva fra comproprietari dell'immobile (associato) e la società collettiva (associante) onde la applicabilità dello art. 727 del T.U. II.DD. 29-1-1958 n. 645 con la conseguente non assoggettività dell'immobile all'imposta sui fabbricati (22).

(21) Sulla validità di quanto affermato e che cioè lo stato di fatto sia sufficiente ai fini tributari per dimostrare la esistenza di uno stato associativo non c'è bisogno di dimostrazione se è vero che ai fini dell'applicazione dell'art. 72, lo stato di fatto di marito e moglie ha fatto presumere la esistenza di una società di fatto.

Non è la prima volta, d'altra parte, che in materia tributaria, per l'anomalo funzionamento del sistema delle prove, contrariamente a quanto avviene in materia civilistica, si possa assumere la esistenza di un fatto o di una certa situazione giuridica « ipso facto » pur essendovi un comportamento passivo della parte o delle parti anche laddove in sede civile occorrono rigorose prove attive. Si verifica poi che un fatto già acclarato e convalidato in sede tributaria debba ancora essere dimostrato, come potrebbe essere negato per insufficienza ed irritualità delle prove, ai fini civili.

(22) Il concetto dell'associazione in partecipazione quivi esaminato, in ultima analisi sembra un concetto meglio aderente allo stato di fatto che si verifica in relazione alla vigente regolamentazione legislativa. Ad esso si ritiene sarebbe da ricondurre tutte le concezioni per i casi in esame nelle quali la giurisprudenza tributaria fa riferimento alla « società di fatto » poiché in vero sembra arduo, specie dal punto di vista civilistico e fallimentare, cui ha attinto la giurisprudenza in materia tributaria, sostenere che necessariamente esista una società di fatto fra moglie e marito sol perché l'uno gestisca un'azienda commerciale nei locali di proprietà dell'altro, potendosi configurare delle condizioni ben autonome patrimonialmente fra i coniugi. D'altra parte non sarebbe la prima volta di un non luogo a procedere esecutivamente sui beni patrimoniali di un coniuge per esposizione debitorie dell'altro in quanto lo stato societario (irregolare) presuppone l'« affectio societatis », il fondo comune, la suddivisione degli utili, il potere di gestione, la manifestazione esteriore dell'attività sociale di fronte ai terzi. (Trib. Milano 31-5-1958 - Fall. Zanella Marchionda c. Codiombo) e non solo il conferimento in godimento di un bene immobile.

Sull'imprenditore occulto o socio di fatto e su tutta la complessa regolamentazione del socio di fatto, cfr. Messineo F., Manuale di diritto civile e commerciale, Giuffrè, Milano 1957. paragr. 151 n.ri 16, 17, 18, 20, 20 bis, 153 bis. n. 2; 153 ter n. 10; P. Pajardi, Casi clinici di diritto fallimentare, Giuffrè, Milano, 1960; Bigiavi, L'imprenditore occulto, CEDAM 1954: Idem. Società occulta ed imprenditore occulto, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1949 I, 1; Idem, La

Per una maggiore accessibilità alle conclusioni prospettate si può procedere in parallelo a quanto si verifica, sempre in tema di imposta sui fabbricati, nei casi di divisione della piena proprietà fra usufrutto e nuda proprietà (23).

Nel parallelo si ha che i soci di fatto, proprietari dell'immobile, sono assimilati al nudo proprietario e la società esercente l'attività commerciale è assimilata all'usufruttuario: Ai sensi dell'art. 69 T.U. 29 gennaio 1958 n. 645 la tassazione deve verificarsi e si verifica, a carico di chi ha « il possesso, a titolo di proprietà (piena, s'intende!), usufrutto (nel caso in cui ci sia scissione!) o altro diritto reale, di costruzioni... »: così dice il citato art. 69.

Quindi la tassazione si verifica a carico dell'usufruttuario o, nel caso qui studiato, a carico dell'esercente l'attività commerciale, per averne questi il possesso in forza di « altro diritto reale » quale il conferimento in godimento a seguito della realizzata associazione in partecipazione, e percepisce egli i frutti nei confronti dei terzi (Stato compreso).

Oltre tutto fra i due organismi si realizza un complesso di beni che, sebbene non dotato di personalità giuridica, ha tuttavia una destinazione unitaria (24) per cui è a considerarsi quale unico soggetto tributario e pertanto con riconoscimento all'immobile del solo valore strumentale (25) nella produzione dell'inscindibile reddito aziendale.

Che poi l'associazione, con conferimento all'associazione in partecipazione di cui all'art. 2549 c.c., possa essere riconosciuta quale soggetto

Giurisprudenza della Cassazione sull'ammissibilità della Società occulta, in *Giur. Ital.* 1957, IV; *Idem*, Società occulta, società palese, società apparente, in *Riv. dir. civ.* 1957, II, 528 e segg.

Sembra potersi concludere che, nei casi ipotizzati, nei quali in passato si è sempre parlato di società di fatto, sia più proprio fare riferimento alla associazione in partecipazione, non fosse altro perché non risultano accertati con indagine adeguata gli altri presupposti di legge per la presunzione della « società di fatto », intesa questa come collettiva irregolare.

(23) Nei casi di divisione della proprietà piena fra un usufruttuario ed un nudo proprietario, la imposta cede a carico dell'usufruttuario essendo soltanto quest'ultimo raccoglitore dei frutti tassabili ai sensi dell'art. 69 T.U. 29-1-1958 n. 645 in quanto è in esso che si verifica il « presupposto » del « possesso a titolo di usufrutto » menzionato dal citato art. 69 stesso.

(24) La Cass. 6-10-1954 n. 3341 in *Imposte Dirette*, 1958, 386, stabili: « Sono soggetti passivi di obbligazione tributaria, oltre ai singoli individui od enti morali (fra i quali debbono intendersi compresi quegli organismi collettivi, comunque denominabili, che abbiano semplice esistenza di fatto), anche quei complessi di beni, che, sebbene non dotati di personalità giuridica, abbiano, tuttavia, una destinazione unitaria ed una certa autonomia patrimoniale ».

(25) La Comm. Centr. 28-3-1956 n. 80636 in *Imp. Dirette*, 1957, 275 interpretò: « L'immobile destinato dal proprietario ad un esercizio industriale costituisce uno degli elementi strumentali che concorrono alla produzione del reddito di R.M. dell'impresa cessando d'essere, in sé e per sé, cespite produttore di un reddito distinto da quello aziendale, suscettibile di tassazione autonoma ». Cfr. inoltre Scoppettone cit.

passivo d'imposta autonomo è da desumerlo dalla esplicita dizione dell'art. 8 T.U. II.DD. 645/1958 ove è detto: «Soggetto passivo del rapporto tributario sono le persone fisiche e giuridiche, le società e le associazioni...». Da notare che con la sintetica dizione riportata il legislatore ha condensato la più prolissa formulazione che si leggeva nell'art. 2 T.U. 5-7-71951 n. 573 da cui l'art. 8 si origina, ed in quello era detto espressamente delle associazioni in partecipazione (26).

Il Governo della Repubblica, è chiaro, non ha ritenuto necessario usare la stessa peculiarità di espressioni ma d'altra parte non avrebbe potuto discostarsi come non s'è discostato, dal mandato ricevuto modificando le vigenti leggi in quanto il mandato ricevuto dal Parlamento era di coordinare le norme vigenti ai fini di una «semplificazione» nella applicazione dei tributi e di «perfezionamento» dell'attività della Amministrazione Finanziaria (27).

«Nulla questio», pertanto sulla considerazione della tassabilità per sola R.M. della nostra associazione in partecipazione in nome dell'associante e cioè in nome della ditta collettiva commerciale quale soggetto passivo di imposta autonomo in cui, al reddito aziendale, concorre quale bene strumentale l'immobile conferito in godimento, non soggetto come atle ad imposta sui fabbricati. (28).

Dott. GIOVANNI SBRESCIA

(26) L'art. 2 T.U. 5-7-1951 n. 573 stabilisce: «La dichiarazione deve essere presentata dalle persone fisiche e giuridiche, pubbliche o private, dalle società di qualsiasi tipo, dalle associazioni in partecipazione, ecc.».

(27) Il Governo non avrebbe potuto modificare innovando la legislazione vigente essendo stato limitato il mandato ad esso conferito dal Parlamento con l'art. 63 della «legge Tremelloni» 5-1-1956 n. 1. La norma dello articolo 63 dispone, infatti, testualmente: «Il Governo della Repubblica, sentita una Commissione parlamentare composta di cinque senatori e di cinque deputati, è autorizzato ad emanare, entro 18 mesi dall'entrata in vigore della presente legge (ossia entro il 24-7-1957) testi unici concernenti le diverse imposte dirette, le disposizioni generali, nonché le norme sulla riscossione eliminando le disposizioni in contrasto con i principi contenuti nella L. 11-1-1951 n. 25, e nella presente legge ed apportando, oltre alle modifiche utili per un migliore coordinamento, quelle necessarie per l'attuazione dei seguenti criteri:

- 1) adattamento delle disposizioni alle esigenze di semplificazione nella applicazione dei tributi ed a quella di una razionale organizzazione dei servizi;
- 2) perfezionamento delle norme concernenti l'attività dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento dei redditi.

(28) La prima pronuncia che risulta emessa in tal senso è venuta dalla Commissione Provinciale di Napoli (Sez. X) in data 20 febbraio 1967 pubblicata il 15 maggio 1967.