

Stabile organizzazione di personale estero soggetto al Fisco italiano

Quando scatta la “stabile organizzazione personale”?

A fare luce è la sentenza 1120/2013 della Corte di Cassazione, secondo cui la sua esistenza può essere dedotta “anche alla stregua di elementi a carattere indiziario e presuntivo [...] considerati globalmente e nella loro reciproca connessione”.

Indizi presuntivi

La Suprema Corte ha accolto la tesi dell’Agenzia delle Entrate, secondo cui una stabile organizzazione di personale estero si configura in Italia (e quindi è soggetta alle normative fiscali locali) se ci sono segnali evidenti: contratti stipulati consumati in Italia; domicilio fiscale su territorio italiano; legale rappresentante e commissario ad acta della società con residenza e domicilio in Italia; contribuente intestatario di conti corrente e dossier titoli presso aziende di credito italiane, su cui transitano poste dipendenti dall’attività della società estera di misura economicamente rilevante.

Per la Cassazione può dunque essere dedotta da elementi rivelatori nel loro insieme una “stabile organizzazione”, che sussiste se una persona fisica o giuridica opera in veste di agente dipendente per conto di un’impresa, esercitando il potere di concludere contratti per l’impresa stessa in uno Stato contraente (art. 5, par. 5, Modello Ocse 2010), a meno che l’attività non sia preparatoria e ausiliaria. => Leggi di più sulle tasse alle imprese

Requisiti

Dunque, accanto al requisito soggettivo (agenti dipendenti), la stabile organizzazione di persone deve contare anche su un requisito oggettivo, che si realizza quando l’agente conclude contratti a nome dell’impresa (autonomia e rappresentanza). Requisito soggettivo: un agente è dipendente se non è autonomo giuridicamente ed economicamente dall’impresa e se non esercita per essa un’attività che normalmente opererebbe come propria. In pratica, non si sobbarca rischi imprenditoriali, non ha autonomia sulle attività svolte e le esercita per un unico proponente, da cui dipende economicamente. Requisito oggettivo: un agente è dipendente se esercita in maniera abituale il potere di sottoscrivere contratti in nome dell’azienda con poteri di rappresentanza, anche se non li firma materialmente ed anche se non sono a nome dell’impresa, purché la obblighino economicamente. È infine necessario che le operazioni alla base dei contratti afferiscano al business dell’azienda e non siano semplici operazioni interne o collaterali.

CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 17 gennaio 2013, n. 1120

Tributi - Accertamento - Controlli bancari - Art. 32, D.P.R. n.633/1972 - Onere probatorio - Contribuente - Singoli movimenti bancari - Indicazione dell'estraneità dei movimenti bancari all'attività - Stabile organizzazione personale - Art. 162, TUIR (post 2004) - Applicabilità - Imputazione per periodi d'imposta anteriori al 2004 - Ammissibilità

Premesso in fatto

1. Con sentenza n. 133/10/00, depositata il 2.10.06, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma 4, avverso la decisione di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso proposto dalla S.- S. Marino Investimenti s.a. nei confronti dell'avviso di accertamento, emesso ai fini IRPEG ed ILOR per l'anno 1995.

2. La CTR riteneva, invero, che gli elementi presuntivi forniti dall'Ufficio fossero inidonei a comprovare l'esistenza di una stabile organizzazione, ai fini dell'imputazione alla contribuente, avente sede in S. Marino, dei redditi prodotti in Italia, e reputava insussistenti i presupposti per il ricorso alla presunzione di cui all'art. 32 d.P.R. 600/73.

3. Per la cassazione della sentenza n. 320/26/05 ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, affidato a due motivi, ai quali la contribuente ha replicato con controricorso e con memoria ex art. 378 c.p.c.

Osserva in diritto

1. Con i quattro motivi di ricorso - che, attesa la loro evidente connessione vanno esaminati congiuntamente l'Agenzia delle Entrate denuncia l'insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c., nonché la violazione e falsa applicazione degli artt. 20, 32 e 162 (testo attuale) d.P.R. n. 600/73, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.

1.1. Il giudice di appello avrebbe, invero, del tutto pretermesso la considerazione degli elementi di prova offerti dall'Amministrazione in ordine alla sussistenza - nel caso di specie - di una stabile organizzazione, di tipo "personale", idonea a configurare il presupposto dell'imposizione, in relazione ai redditi prodotti in Italia dalla S. - S. Marino Investimenti s.a.

Tali elementi, peraltro, se correttamente considerati globalmente e nella loro reciproca connessione, avrebbero certamente indotto - a parere dell'Agenzia delle Entrate - il giudice di seconde cure ad emettere una decisione diversa da quella, sfavorevole all'Amministrazione, adottata nel caso concreto.

1.2 Del pari errato si paleserebbe, poi, il percorso argomentativo seguito dalla CTR, nella parte in cui il giudice di appello ha stigmatizzato la quantificazione del maggior reddito operata dall' Ufficio, ai sensi dell'art. 32 d.P.R. 600/73, sulla base delle movimentazioni dei conti correnti bancari dei quali era risultata titolare, in Italia, la S. S. Marino Investimenti s.a.

Ad avviso della Commissione, invero, siffatta determinazione del reddito della società, superiore - in base alla quantificazione operata dall'Amministrazione - di oltre dieci volte ai ricavi dichiarati dalla società per l'anno 1993, darebbe luogo ad un "risultato (...) inaccettabile e rivelatore di un procedimento gravemente viziato". Tanto più che le ingenti somme transitate sui predetti conti bancari, come si desumerebbe dal bilancio e dall'inventario relativi all'anno in contestazione, erano riferibili - a parere del giudice di appello - ai clienti della S. s .a., in forza dei rapporti fiduciari, a monte dell'accreditamento di dette somme, intercorsi tra la contribuente ed i propri clienti.

2. Le censure suesposte sono fondate e vanno accolte.

2.1. Va, difatti, premesso che - come si desume dalla stessa decisione impugnata - a seguito di segnalazioni del SECIT, l'Amministrazione finanziaria rilevava a carico della S. - S. Marino investimenti, società anonima per azioni di diritto estero, con sede in S. Marino, la mancata istituzione e tenuta delle scritture contabili di cui al d.P.R. n. 600/73, nonché l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

Da accertamenti espletati dal suddetto organo di controllo emergeva, poi, che la S. s.a., pur se formalmente non residente, aveva posto in essere in territorio italiano -con carattere di sistematicità e continuità - una serie di rapporti tipici dell'attività di impresa, stipulando contratti per operazioni di rilievo economico considerevole, mediante il suo legale rappresentante o a mezzo di un procuratore ad acta, i quali avevano, tra l'altro, residenza e perdurante domicilio in Italia. Per di più -come si evince dalla stessa sentenza di appello - la società era titolare di conti correnti bancari e di dossier titoli nel territorio nazionale, sui quali era avvenuto il transito di somme ingenti connesse all'attività imprenditoriale della S. s.a.

2.2. Le risultanze di tali accertamenti avevano, pertanto, indotto l'Ufficio a ritenere che sussistesse, nel caso di specie, il presupposto essenziale per l'imposizione dei redditi prodotti in Italia dalle imprese non residenti, costituito dal fatto che detti redditi derivino "da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione", ai sensi dell'art. 20, co. 1, lett. e) del d.P.R. 917/86, nella formulazione applicabile alla fattispecie *ratione temporis*. Ai fini della quantificazione del reddito in parola, poi, l'Amministrazione aveva provveduto - in assenza di giustificazioni di segno contrario, da parte della contribuente, circa l'effettiva provenienza delle somme rivenienti dai conti dall'attività fiduciaria svolta in favore dei clienti - ad imputare integralmente a reddito di impresa gli accreditamenti reperiti sui conti bancari della società, per il rilevantisimo importo di £. 89.278.242.889, ai sensi dell'art. 32 d.P.R. 600/73. E tuttavia, siffatte determinazioni dell'Amministrazione finanziaria non sono state, di poi, condivise in sede processuale - a seguito di ricorso della S. s.a. - dapprima dalla CTP di Roma, poi dalla CTR del Lazio - avverso le cui conclusioni è, infine, insorta l'Amministrazione finanziaria con il presente ricorso, affidato ai due motivi suesposti.

3. Premesso quanto precede, va osservato che **nella tassazione dei redditi delle società e degli enti non residenti - fattispecie ricorrente nel caso concreto - il criterio di collegamento tra ordinamento tributario e fattispecie regolata, a differenza di quanto accade per le società residenti, è quello "reale", fondato, cioè, sul principio dell'imposizione su base territoriale, desumibile dall'art. 20 (ora 23) del d.P.R. 917/86. Ed invero, dal combinato disposto degli artt. 20 ed 87 del decreto cit. si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di impresa che derivino da attività svolte nel territorio nazionale mediante "stabile organizzazione", la quale - proprio in quanto dato fenomenico a carattere non transeunte - è di per sé idonea a dare luogo ad una regolarità e sistematicità di produzione di redditi nel territorio nazionale, che sola vale a giustificare l'assoggettamento della società estera ad imposizione in Italia, quanto al reddito di impresa.**

3.1. E' chiaro, dunque, che la chiave di volta di siffatta forma di tassazione è rappresentata dalla "stabile organizzazione", la cui definizione è attualmente - a seguito della novella del 2003 (d.lgs. n. 344/03, in vigore dell'1.1.2004) - contenuta nell'art. 162 del d.P.R. 917/86, che ne individua due forme: a) la prima, consistente in "una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato" (co. 1); b) la seconda, che si traduce nell'esistenza, nel territorio dello Stato che esercita il potere impositivo, di un "soggetto residente o non residente che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa contratti diversi da quelli di acquisto di beni" (co. 6). La norma ha recepito - dunque - la definizione che della "stabile organizzazione" aveva fornito il modello OCSE contro le doppie imposizioni, dalla quale il concetto in parola deve essere desunto - secondo un diffuso orientamento dottrinale e giurisprudenziale - in relazione alle fattispecie, come quella oggetto del presente giudizio, insorte prima della suindicata riforma del 2003.

La nozione in parola, nell'accezione che ne fornisce il modello OCSE ricomprende - per vero - due ampie categorie di ipotesi: 1) quelle riconducibili alla figura di stabile organizzazione "materiale" (par. 1-4- dell'art. 5 modello OCSE), contraddistinta dall'esistenza di una struttura fissa, dotata di beni materiali e di personale, mediante la quale l'impresa estera svolge la propria attività economica nel territorio dello Stato; 2) quelle riconducibili alla nozione di stabile organizzazione "personale" (par. 5-6 dell'art. 5 modello OCSE), caratterizzata dalla presenza di un'attività negoziale a favore dell'impresa estera, non sporadica od occasionale, posta in essere con carattere di abitualità da intermediari qualificati, aventi il potere di vincolare l'impresa estera, i quali concludano in nome e per conto di tale impresa, contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

3.2. Ebbene, è del tutto evidente che la ratio dell'estensione del concetto di "stabile organizzazione" alle ipotesi di persone che agiscono nel territorio dello Stato per conto dell'impresa estera, risiede nella considerazione che la presenza di detta impresa in un determinato Stato, e **la sua partecipazione alla vita economica che vi si svolge, può attuarsi - oltre che mediante una sede fissa di affari, con le dotazioni materiali suindicate - anche mediante un intermediario, o una rete di intermediari, che le consentano di svolgere la propria attività di impresa, ad onta dell'assenza, nel territorio in considerazione, di una stabile organizzazione "materiale".**

La convenzione contro le doppie imposizioni - prima ancora che venisse elaborata una nuova formulazione dell'art. 162 d.P.R. 917/86 - ha, dunque, posto sullo stesso piano le due fattispecie, al fine di rendere fiscalmente neutra la scelta delle modalità con le quali la presenza dell'impresa estera all'interno dello Stato viene a determinarsi. D'altro canto, è di tutta evidenza che il limitare il potere impositivo in questione

alla sola sussistenza di una stabile organizzazione "materiale", avrebbe dato luogo ad un abuso legislativo difficilmente giustificabile anche sul piano costituzionale, stante la suscettibilità anche dell'intermediazione negoziale "personale" suindicata a realizzare una presenza nel territorio nazionale, idonea a determinare la produzione di un reddito imponibile. Donde l'opzione - ora anche normativa - per una parificazione delle due ipotesi sul piano dell'imposizione, con riferimento al reddito di impresa prodotto in Italia in forza di attività esercitate, anche mediante meri intermediari, da società non residenti nel territorio nazionale.

3.3. Tali connotazioni del presupposto di imposta in esame - nelle due forme sopra descritte - sono state, poi, più volte evidenziate anche da questa Corte, che ha altresì sottolineato che, sul piano probatorio, l'accertamento dei requisiti della "stabile organizzazione", vuoi sotto il profilo dell'esistenza in Italia di un centro stabile di attività con dotazione di uomini e mezzo, vuoi sotto quello della partecipazione di un intermediario alla conclusione di contratti, in nome della società estera, anche al di fuori di un potere di rappresentanza in senso tecnico, deve essere condotto - non solo e non tanto sul piano formale - ma anche, e soprattutto, su quello sostanziale. Ai fini del riscontro, da parte del giudice di merito, dell'esistenza di un'organizzazione stabile in territorio nazionale, sia essa di tipo "materiale" o "personale", è necessario - in altri termini - che le situazioni di fatto portate, in concreto, a conoscenza dell'Ufficio, e valutate - come elementi a carattere presuntivo ed indiziario - nella loro globalità, denotino il fine dei soggetti operanti in territorio italiano di esercitare - in modo non sporadico o occasionale - un'attività economica, che può consistere anche nella sola conclusione di contratti in nome e nell'interesse di una società non residente (cfr. Cass. 7682/02, 10925/02, 20597/11).

3.4. Sul piano della prova, non può - per vero - revocarsi in dubbio che la sussistenza di una "stabile organizzazione", nel senso suindicato, ben possa desumersi - in fatto - anche alla stregua di elementi a carattere indiziario e presuntivo, purché siffatti elementi rivelatori dell'esistenza di una stabile organizzazione vengano, in concreto, "considerati globalmente e nella loro reciproca connessione" (Cass. 10925/02, in motivazione). Questa Corte ha, difatti, più volte avuto modo di precisare che le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione. In tale prospettiva, pertanto, e con specifico riferimento alla materia tributaria, non è neppure necessaria, ai fini di fondare la pretesa impositiva, l'acquisizione, a conforto, di ulteriori elementi presuntivi o probatori desunti dall'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente, dal momento che, se gli indizi hanno raggiunto la consistenza di prova presuntiva, non vi è necessità di ricercarne altri o di assumere ulteriori fonti di prova. Nondimeno, una volta esaurita la fase - da condurre con criterio analitico - dell'individuazione degli elementi indiziari che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno una potenziale di efficacia probatoria, il giudice di merito è tenuto, altresì, ad una doverosa valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne discende che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità - sul piano del vizio di motivazione - la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi (Cass. 9107/12, 10847/07).

4. Alla luce di tali premesse di principio, rileva la Corte che, nel caso di specie, l'impugnata sentenza si è certamente sottratta all'obbligo di procedere al riscontro, secondo le modalità suindicate, degli elementi probatori a carattere indiziario e presuntivo, in ordine all'esistenza di una "stabile organizzazione", che l'Amministrazione aveva offerto nei due gradi di merito del giudizio.

4.1. La stessa decisione di appello ha, infatti, avuto cura di indicare analiticamente siffatti elementi (p. 2) - che l'Amministrazione finanziaria aveva, peraltro, a sua volta desunto da un dettagliata segnalazione del SECIT - individuandoli, quanto meno, nei seguenti: a) svolgimento di un'attività contrattuale di rilievo economico significativo in Italia, ad opera della S. s.a.; b) spendita del domicilio fiscale in Italia, da parte di detta società; c) perdurante residenza e domicilio in Roma del legale rappresentante e del procuratore ad acta della S. s.a.; d) titolarità, in capo alla contribuente, di conti bancari e di dossier titoli in aziende di credito italiane; e) transito su detti conti di poste economicamente rilevanti, connesse all'attività della società estera.

Di più, la medesima sentenza riferisce (p. 3) - in maniera chiara e completa, seppure sintetica - che l'appello dell'Ufficio verteva proprio sulla dedotta esistenza nel caso di specie - desumibile dagli elementi suesposti, se correttamente valutati in maniera globale e nella loro reciproca connessione - di una "stabile organizzazione" di natura "personale", che si concretava soprattutto nel compimento di atti di natura contrattuale da parte del legale rappresentante della società S. s.a.

4.2. E tuttavia, seppure formalmente e compiutamente enunciati, i suelencati elementi probatori non hanno costituito, per contro, in alcun modo oggetto di una attenta valutazione unitaria e globale da parte della CTR, in sede di motivazione dell'impugnata sentenza, sì da inferirne più certi elementi di convincimento a sostegno della decisione emessa. Il giudice di appello si è limitato, invero, ad affermare - peraltro in modo del tutto apodittico, ed operando un acritico richiamo, sul punto, alla decisione di prime cure -- che quelli messi in evidenza dall'Amministrazione sarebbero "aspetti che, sia individualmente che nel loro complesso, sono inadeguati a configurare la stabile organizzazione in Italia". Per tutte le ragioni suesposte, pertanto, il denunciato vizio motivazionale dell'impugnata sentenza, in una alla falsa applicazione dell'art. 20 d.P.R. 600/73, devono ritenersi, senza dubbio, sussistenti.

5. Ma, del pari, fondata - a giudizio della Corte - si palesa la censura relativa alla non corretta applicazione, da parte del giudice di appello, del disposto di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600/73.

5.1. La CTR ha - per vero - contestato la quantificazione del maggior reddito operata dall'Ufficio, ai sensi della norma succitata, sulla base delle movimentazioni dei conti correnti bancari dei quali era risultata titolare, in Italia, la S. S. Marino Investimenti s.a. Siffatta determinazione quantitativa del reddito di impresa sarebbe, difatti, erronea - a parere del giudice di seconde cure - giacché darebbe luogo ad un risultato, in termini di imputazione di reddito alla società contribuente, più di dieci volte superiore ai ricavi dichiarati dalla società per l'anno 1994.

E ciò in stridente contrasto con la natura fiduciaria dell'attività svolta dalla S. s.a., che si sarebbe limitata - a parere della CTR - a custodire e ad amministrare somme riferibili ai propri clienti, come si desumerebbe dal bilancio, dall'inventario e dai conti d'ordine della società, nei quali sarebbero compiutamente indicati i vari rapporti fiduciari a monte dell'accreditamento delle predette somme.

5.2. Tali deduzioni del giudice di appello sono del tutto infondate e non possono, pertanto, essere condivise.

5.2.1. Secondo l'insegnamento di questa Corte, infatti, in materia di accertamento delle imposte sui redditi, in virtù della presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73 - che, data la fonte legale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici - sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività d'impresa, se quest'ultimo non dimostra di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile, ovvero che le movimentazioni in parola siano del tutto estranee alla produzione del reddito. Pertanto, il contribuente può fornire prova contraria - anche mediante presunzioni semplici, in mancanza di espresso divieto normativo - che deve essere, tuttavia, attentamente valutata dal giudice di merito in rapporto agli elementi risultanti dai conti correnti. In particolare, il giudicante è tenuto a individuare analiticamente i fatti documentalmente comprovati dal contribuente, ovvero i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, in caso di prova presuntiva, correlando ogni elemento probatorio fornito dal contribuente ai movimenti bancari contestati, per verificare, attraverso i riscontri possibili (date, importi, tipo di attività, soggetti coinvolti), se ed eventualmente a quali operazioni la documentazione fornita dal contribuente si riferisca, così da escludere dal calcolo dell'imponibile soltanto quanto risultante da singoli, specifici, movimenti bancari, senza ricorrere, pertanto, ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative (cfr. Cass. 25502/11, 16650/11).

5.2.2. Ebbene, nel caso concreto, la CTR si è limitata, ben al contrario, ad affermazioni del tutto apodittiche circa il procedimento di determinazione del maggior reddito di impresa, operata alla stregua del citato art. 32 d.P.R. 600/73, fondando la propria decisione esclusivamente sui dati desumibili dalla contabilità della società, considerata nella sua globalità, in modo, quindi, del tutto generico e cumulativo, e senza operare in alcun modo un raffronto analitico tra le singole risultanze dei conti bancari e gli elementi desumibili da ciascuna delle appostazioni contabili rilevanti ai fini dell'accertamento. Tale riscontro analitico nel caso di specie era, poi, viepiù indispensabile, a fronte di movimentazioni bancarie per somme ingentissime (oltre 76 miliardi di lire), certamente tali da far presumere - in forza della presunzione legale desumibile dall'art. 32 del decreto cit. - che in aggiunta ad operazioni regolarmente registrate dalla contribuente vi fossero anche gestioni di fondi extra-contabili, suscettibili di generare ricavi non dichiarati, e - dunque - di tradursi in un maggior reddito di impresa.

Il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria va, di conseguenza, accolto anche sotto il profilo in esame.

6. L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR del Lazio, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia, tenendo conto dei suindicati elementi presuntivi in ordine alla sussistenza di una stabile organizzazione, ai sensi dell'art. 20 d.P.R. 600/73, indicati dall'Amministrazione finanziaria, ed attenendosi al seguente principio di diritto: "in forza della presunzione legale di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73, sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività d'impresa, a meno che quest'ultimo non dimostri di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile, ovvero che le movimentazioni in parola siano del tutto estranee alla produzione del reddito; la prova contraria, che il contribuente può fornire anche mediante presunzioni semplici, deve essere, tuttavia, attentamente valutata dal giudice, che è tenuto a individuare analiticamente i fatti documentalmente comprovati dal contribuente, ovvero i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, in caso di prova presuntiva, correlando ogni elemento probatorio fornito dal medesimo ai movimenti bancari contestati, per verificare, attraverso i riscontri possibili (date, importi, tipo di attività, soggetti coinvolti), se ed eventualmente a quali operazioni la documentazione fornita dal contribuente si riferisca, così da escludere dal calcolo dell'imponibile soltanto quanto risultante da singoli, specifici movimenti bancari, senza ricorrere, pertanto, ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative".

7. Il giudice del rinvio provvedere, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvedere alla liquidazione anche delle spese del giudizio di cassazione.