

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

RASSEGNA
DI
GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA
DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Giugno 2014

Cassazione, Sez. trib., 17 giugno 2014, Ordinanza n. 13792

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Iva - Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti - Frode carosello - Connivenza del cessionario nella frode del cedente - Onere della prova - A carico dell'Amministrazione finanziaria.

L'onere di provare la connivenza del cessionario nella frode del cedente grava sull'Amministrazione; quest'ultima può fornire tale prova anche mediante presunzioni semplici, le quali possono derivare anche dalle medesime risultanze di fatto attinenti alla natura di "cartiera" del cedente (nel caso di specie, la Commissione tributaria ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento in quanto l'Amministrazione non avrebbe assolto, nemmeno per presunzioni, all'onere probatorio sulla stessa gravante; emergendo anzi dal materiale istruttorio la prova della impossibilità della contribuente di riconoscere la natura di cartiera della società importatrice: la buona fede della contribuente è stata rilevata proprio dalla minima entità dei rapporti tra il cessionario e il cedente, che consente di concludere per una impossibilità materiale della ricorrente di rendersi conto della specifica situazione della fornitrice, senza contare che non si vede come la contribuente avrebbe potuto controllare o verificare la correttezza fiscale della fornitrice).

Cassazione, Sez. trib., 13 giugno 2014, Sentenza n. 13468

NOTIFICAZIONI - Alla residenza, dimora, domicilio - Assenza del destinatario - Persone possibili consegnatarie della copia dell'atto da notificare - Ordine di successione - Tassatività - Notificazione a mani del portiere - Omessa attestazione nella relata del mancato rinvenimento delle altre persone indicate nel secondo comma dell'art. 139 cod. proc. civ. - Nullità della notificazione - Configurabilità.

NOTIFICAZIONE - Consegnata all'atto al portiere - Spedizione successiva della raccomandata - Omissione - Nullità della notificazione nei riguardi del destinatario - Configurabilità.

In caso di notifica nelle mani del portiere o, come nella specie, del vicino di casa, l'ufficiale giudiziario deve dare atto, oltre che dell'assenza del destinatario, delle vane ricerche delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto, ai sensi dell'art. 139, secondo comma, cod. proc. civ., onde il relativo accertamento, sebbene non debba necessariamente tradursi in forme sacramentali, deve, nondimeno, attestare chiaramente l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dalla norma, secondo la successione preferenziale ivi tassativamente stabilita; tale omissione, peraltro, determina la nullità, e non l'inesistenza, della notificazione quando la relazione dell'ufficiale giudiziario ne sia priva.

L'omessa spedizione della raccomandata prescritta dall'art. 139 c.p.c. non costituisce una mera irregolarità, ma un vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario che determina, fatti salvi gli effetti della consegna dell'atto dal notificante all'ufficiale giudiziario medesimo, la nullità della notificazione nei riguardi del destinatario (Cass. 17915/08; id. n. 7667/2009; id. n. 19366 del 21/08/2013).

Cassazione, Sez. trib., 13 giugno 2014, n. 13465

IRPEF - Reddito di lavoro autonomo - Base imponibile - Determinazione - Contributo integrativo alla cassa dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili - Art. 11 della L. 29 gennaio 1986 - Deducibilità - Esclusione.

Il contributo integrativo alla Cassa dei Dottori Commercialisti in esame è obbligatorio per legge, è altrettanto pacifico che il relativo costo è posto a carico del cliente del professionista (tant'è che l'art. 11 della L. 29 gennaio 1986 usa l'espressione "debitore") con la conseguenza che lo stesso, non essendo sopportato dal contribuente professionista, non costituisce "costo" deducibile (In tal senso, risulta orientata anche la giurisprudenza della Suprema Corte la quale, per il medesimo tipo di contributo previsto per legge in favore della Cassa Previdenza Ingegneri ed Architetti, ha statuito che la deducibilità di tali contributi come costi trova il suo ostacolo insuperabile nella decisiva disposizione dello stesso art. 10 (L. n. 6 del 1981) nella parte in cui prevede che la maggiorazione in parola è ripetibile dal professionista nei confronti del suo cliente, sul quale soltanto, dunque, va a gravare il contributo stesso.

Cassazione, Sez. trib., 11 giugno 2014, Sentenza n. 13288

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO – Inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura della verifica - Illegittimità dell'atto impositivo - Imminente scadenza del termine di accertamento - Prova di circostanza che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento o grave stato di insolvenza del contribuente - A carico dell'Ufficio.

L'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. 212 del 2000, art. 12, comma 7, determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus.

Le ragioni che legittimano l'inosservanza del termine previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, il cui onere probatorio ricade sull'Ufficio, non possono consistere nell'incombenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, ove il ritardo sia dovuto esclusivamente ad ingiustificata inerzia o negligenza dell'Ufficio e non anche ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento oppure che, per vari motivi, come per esempio un grave stato di insolvenza del contribuente, rendano difficoltosa col passare del tempo la riscossione del tributo e pertanto impongano di procedere senza il rispetto del termine.

Cassazione, Sez. trib., 11 giugno 2014, Sentenza n. 13138

DICHIARAZIONE DEI REDDITI - Invio telematico - Specifico incarico all'intermediario distinto da quello di tenuta della contabilità e di consulenza fiscale - Necessità.

L'invio telematico della dichiarazione dei redditi ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 3, richiede il conferimento da parte del contribuente di uno specifico incarico all'intermediario, trattandosi di adempimento distinto da quello di tenuta della contabilità e di consulenza fiscale in generale, con conseguente necessità di accertamento della sussistenza di tale incarico in ipotesi di relativa contestazione.

Cassazione, Sez. trib., 21 maggio 2014, Sentenza n. 11182

IMPOSTA DI REGISTRO – Determinazione della base imponibile - Calcolo automatico - Inapplicabilità alle aree edificabili - Nozione - Art. 36, comma 2, del d.l. n. 223 del 2006 - Interpretazione autentica dell'art. 52, quarto comma, del D.P.R. n. 131 del 1986 - Riferimento allo strumento urbanistico generale adottato - Mancata approvazione da parte della Regione - Mancata adozione degli strumenti di attuazione - Irrilevanza - Vicende successive incidenti sull'edificabilità - Irrilevanza - Attualità delle potenzialità edificatorie dell'immobile - Rilevanza - Limiti.

In tema di imposta di registro, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, di interpretazione autentica del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'inapplicabilità del sistema di valutazione automatica previsto dall'art. 52, quarto comma, del d.P.R. n. 131 cit., è desumibile dalla qualificazione attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, anche se non ancora approvato dalla Regione ovvero in mancanza degli strumenti urbanistici attuativi, dovendosi ritenere che l'avviso del procedimento di trasformazione urbanistica sia sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, senza che assumano alcun rilievo eventuali vicende successive incidenti sulla sua edificabilità, quali la mancata approvazione o la modificazione dello strumento urbanistico, in quanto la valutazione del bene deve essere compiuta in riferimento al momento del suo trasferimento, che costituisce il fatto imponibile, avente carattere istantaneo. L'impossibilità di distinguere, ai fini dell'inibizione del potere di accertamento, tra zone già urbanizzate e zone in cui l'edificabilità è condizionata all'adozione dei piani particolareggiati o dei piani di lottizzazione non impedisce, peraltro, di tener conto, nella determinazione del valore venale dell'immobile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione.

Cassazione, Sez. trib., 21 maggio 2014, Sentenza n. 11156

DICHIARAZIONI - Trasmissione in via telematica - Comunicazione di avvenuto ricevimento - Necessità - Effetto bloccante del sistema - Irrilevanza.

Nel regime normativo applicabile *ratione temporis* alla presentazione di dichiarazione nell'anno 2002, era richiesta, come prova della presentazione della dichiarazione "telematica", nelle ipotesi disciplinate dai commi 2 e 2-bis, dell'art. 3, D.P.R. n. 322/1998, la "ricevuta di uno dei soggetti di cui ai commi 2 bis e 3", ricevuta, che non soltanto dimostra l'avvenuta consegna da parte del contribuente, ma è necessaria al fine di verificare la tempestività di tale consegna, al fine di assicurare il controllo sul regolare adempimento degli obblighi di presentazione della dichiarazione, pur sempre sul contribuente gravanti.

Quindi, in conformità quanto disposto dal D.P.R. n. 322/1998, art. 3, comma 10, la dichiarazione inviata si considera presentata con la comunicazione, ovvero la ricevuta, dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'avvenuto ricevimento del modello (nel caso di specie: non è stato ritenuto rilevante – ai fini dell'opposizione di iscrizione a ruolo, a seguito di liquidazione della dichiarazione – l'asserito "errore bloccante" del sistema informatico, adombrato dal contribuente).

(Oggetto della controversia: cartella di pagamento Irpef e Irap, anno 2002)

Cassazione, Sez. trib., 21 maggio 2014, Sentenza n. 11139

RISCOSSIONE - Iscrizione a ruolo - Cartella di pagamento - Mancata indicazione delle aliquote - Vizio di nullità - Esclusione.

In difetto, in ricorso, di contestazioni e di allegate difficoltà di comprensione non può legittimarsi la sanzione di nullità dell'atto impositivo (nella specie: cartella esattoriale) per la mera mancata indicazione delle aliquote applicate, anche in conseguenza del fatto che l'iscrizione a ruolo di specie scaturisce da accertamento con adesione ex L. n. 656/1994, vale a dire da uno speciale procedimento di determinazione della pretesa tributaria su accordo dell'Amministrazione finanziaria e contribuente, specificamente indicato nella stessa cartella.

(Oggetto della controversia: nullità della cartella di pagamento)

Cassazione, Sez. trib., 20 maggio 2014, Ordinanza n. 11000

IMPOSTE SUI REDDITI - Liquidazione dell'imposta - Redditi soggetti a tassazione separata - Mancata comunicazione dell'esito della liquidazione - Iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento - Nullità.

In relazione ai redditi soggetti a tassazione separata, la mancata comunicazione dell'esito della liquidazione al contribuente da parte del Fisco, come prescritto dall'articolo 1, comma 412, della L. n. 311/2004, determina una violazione del procedimento di liquidazione da cui consegue la nullità dell'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento, senza che a ciò rilevi

la ricorrenza o meno di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione ex art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000).

(Oggetto della controversia: cartella di pagamento redditi soggetti a tassazione separata, anno 2004)

Cassazione, Sez. trib., 19 maggio 2014, Sentenza n. 20504

REATI TRIBUTARI - Delitti in materia di dichiarazione - Giudice competente - Luogo di domicilio fiscale del contribuente - Effettività del domicilio - Rilevanza.

Nell'ambito dei reati tributari, l'art. 8, comma 1, del codice di procedura penale, in tema di competenza per territorio, va integrato con quanto previsto ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 74/2000. In particolare, in materia di delitti dichiarativi, occorre considerare il secondo comma di quest'ultimo articolo che porta a ravvisare, nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale, il criterio di collegamento per determinare quale sia il giudice competente. Sebbene la citata norma compia un apparente rinvio alla situazione formale, il domicilio stesso va considerato su un piano di effettività, non lasciando, dunque, che sulla mera apparenza si possa determinare la spettanza dell'analisi della vicenda delittuosa.

(Oggetto della controversia: sequestro preventivo dei beni)

Cassazione, Sez. trib., 16 maggio 2014, Sentenza n. 10767

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Indagini finanziarie - Contraddittorio - Facoltà - Motivazione per *relationem* - Ammissibilità.

L'utilizzazione, da parte del Fisco, dei movimenti bancari non è condizionata alla previa instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che la legge tributaria prevede il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell'Amministrazione tributaria e non già di un obbligo.

La motivazione dell'atto impositivo, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, neppure per asserita mancanza di autonoma vantazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare un'economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti alla parte contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio.

(Oggetto della controversia: avviso di rettifica Iva, anno 1996)

Cassazione, Sez. trib., 14 maggio 2014, Sentenza n. 10503

REDDITI DI IMPRESA - Determinazione del reddito - Ricavi - Assegnazione di beni in godimento ai soci - Società di comodo - Carenza di attività finalizzata a produrre ricavi -

Art. 2, comma 36 terdecies, del D.L. n. 138 del 2011 - Utilizzabilità - Conseguenze - Tassazione delle plusvalenze in capo ai soci - Società costituita per svolgere attività

commerciale - Determinazione ricavi - Art. 53 [oggi 85] del D.P.R. n. 917 - Applicabilità - Fattispecie.

In tema di determinazione del reddito di impresa, in caso di assegnazione di beni in godimento ai singoli soci trova applicazione la disciplina di cui all'art. 2, comma 36 terdecies, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, che prevede esclusivamente la tassazione della plusvalenza in capo ai soci solo nell'ipotesi in cui la società sia stata creata per un mero fine di godimento (società di comodo) ed in assenza di alcuna attività finalizzata a produrre utili, mentre, qualora la società sia stata costituita per svolgere attività commerciale, deve trovare applicazione il criterio di determinazione di cui all'art. 53 (oggi 85), comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo il quale i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa devono essere compresi tra i ricavi. (Nella specie, la S.C., confermando la sentenza impugnata, ha ritenuto applicabile la disciplina di cui all'art. 53 (oggi 85) citato ad una società di gestione di un complesso portuale turistico che aveva concesso in godimento ai propri soci le unità portuali comprese all'interno dell'approdo proporzionalmente al capitale sociale da essi sottoscritto, attraverso la stipula di separata convenzione, ritenendoli beni al cui scambio, dietro corrispettivo, era destinata l'attività di impresa).

Cassazione, Sez. trib., 14 maggio 2014, Sentenza n. 10501

REDDITI DI IMPRESA - Interessi passivi - Deducibilità - Condizioni.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, resta precluso tanto all'imprenditore quanto all'Amministrazione finanziaria dimostrare che gli interessi passivi riguardano finanziamenti contratti per la produzione di specifici ricavi, dovendo, invece, essere correlati all'intera attività dell'impresa esercitata. Gli interessi passivi, infatti, sono oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire, e, dunque, non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori ad un particolare costo.

Cassazione, Sez. trib., 14 maggio 2014, Sentenza n. 10478

PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato - Giudizio tra le stesse parti per lo stesso rapporto giuridico - Questione relativa ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause - Rapporti tributari di durata - Efficacia della questione giudicata nel giudizio relativo ad altro periodo d'imposta - Ammissibilità - Accertamento - Scritture contabili - Scritture ausiliari di magazzino - Errori e omissioni nei limiti di tolleranza - Irregolarità - Esclusione.

Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto

in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame

dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il “*petitum*” del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio

dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo.

Le scritture ausiliari di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione, le quali, pertanto, dovendo essere utilizzate per il controllo delle (obbligatorie) scritture ausiliari di magazzino, non possono essere ritenute facoltative e discrezionali e vanno, invece, valutate al fine di accertare la complessiva regolarità delle scritture contabili.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpeg ed Ilor, anno 1999)

Cassazione, Sez. trib., 14 maggio 2014, Sentenza n. 10472

IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi d'impresa - Spese per prestazioni di lavoro - Utili agli associati in partecipazione - Deducibilità per competenza - Mancata effettuazione della ritenuta da parte dell'associante - Mancata presentazione della dichiarazione da parte dell'associato - Deducibilità - Esclusione.

Gli utili destinati agli associati in partecipazione sono astrattamente deducibili dal reddito d'impresa secondo il principio di competenza, come previsto dall'articolo 95, comma 6, del Tuir. Tuttavia, sulla base delle circostanze fattuali della mancata effettuazione da parte dell'associante della ritenuta d'acconto sull'importo asseritamente corrisposto a tale titolo agli associati e della mancata, da parte di questi ultimi, presentazione della dichiarazione dei redditi, deve ritenersi che il costo rappresentato da detti utili destinati agli associati sia inesistente e, quindi, indeducibile.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpef e Irap, anno 1998)

Cassazione, Sez. trib., 9 maggio 2014, Sentenza n. 10082

ICI - Art. 5, comma 6, del D.Lgs. n. 504 del 1992 - Sopraelevazione di fabbricato avente caratteristiche di prima abitazione e costituente pertinenza dello stesso - Area fabbricabile - Configurabilità - Fondamento.

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), in caso di edificazione di una abitazione mediante sopraelevazione di un preesistente fabbricato, la base imponibile è costituita dal valore dell'area utilizzata a scopo edificatorio, trovando applicazione l'art. 5, comma 6, del

d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in quanto il meccanismo impositivo individuato dal legislatore non considera ai fini ICI il fabbricato in corso di ristrutturazione, ma l'area su cui

lo stesso insiste, che, per tale motivo, ridiventa fabbricabile "ab origine" fino a quando la ristrutturazione dell'immobile non sia stata completata.

Cassazione, Sez. trib., 9 maggio 2014, Sentenza n. 10067

TASSA DI CIRCOLAZIONE - Riscossione - Termine di prescrizione triennale - Disciplina ex art. 3 del D.L. n. 2 del 1986 - Decorrenza - Individuazione del "dies a quo".

La prescrizione triennale del credito erariale avente ad oggetto il pagamento della tassa di circolazione dei veicoli inizia a decorrere non dalla scadenza del termine sancito per tale pagamento, ma dall'inizio dell'anno successivo, in virtù della previsione di cui all'art. 3 del d.l. 6 gennaio 1986, n. 2 (convertito, con modificazioni, dalla legge 7 marzo 1986, n. 60), che non si è limitato a disporre in via generale l'allungamento del termine biennale originariamente previsto dalla previgente disciplina (art. 5, comma 31, del d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53), ma ha inteso assicurare in ogni caso la riscossione, entro il nuovo termine di tre anni, della tassa di circolazione dovuta per il 1983 con applicazione retroattiva.

Cassazione, Sez. trib., 8 maggio 2014, Ordinanza n. 10041

IVA - Detrazione - Vendite "sottocosto" - Applicabilità ai fini Iva del principio di antieconomicità - Esclusione - Detrazione da parte dell'acquirente - Ammissibilità.

In caso di vendita "sottocosto", il cliente ha diritto alla detrazione della relativa imposta, senza che sia possibile applicare, in materia di Iva, i principi applicabili ai fini delle imposte sui redditi, che consentono all'Amministrazione finanziaria di valutare la congruità dei costi e dei ricavi dichiarati, perché la regola sull'antieconomicità è propria dell'imposizione diretta. (Oggetto della controversia: avviso di accertamento Ires, Iva e Irap, anno 2007)

Cassazione, Sez. III civ., 7 maggio 2014, Sentenza n. 9859

IMPOSTA DI REGISTRO - Riscossione dell'imposta - Soggetti obbligati - Imposta integrativa di registro - Concordato fiscale concluso dal venditore con l'Amministrazione - Omesso coinvolgimento dell'acquirente - Azione di regresso del venditore nei confronti dell'acquirente - Esclusione - Fondamento.

Il venditore che abbia pagato l'imposta integrativa di registro a seguito di concordato fiscale concluso con l'Amministrazione, senza coinvolgere nel procedimento di accertamento con adesione l'acquirente, non ha azione di regresso verso quest'ultimo, il cui diritto postula, ai sensi degli art. 1299 e 1203 n. 3, cod. civ., l'adempimento di un' obbligazione del terzo, la cui esistenza ed entità siano divenute certe per fatti o atti giuridici opponibili a questi.

Cassazione, Sez. trib., 7 maggio 2014, Sentenza n. 9810

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Avviso di accertamento - Motivazione - Necessità - Modifica nel corso del processo tributario – Esclusione.

PROCESSO TRIBUTARIO – Procedimento di appello - Art. 57, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992 - Divieto di nuove domande in appello - Ufficio finanziario - Applicabilità - Conseguenze - Fattispecie.

Nell'avviso di accertamento devono confluire tutte le conoscenze dell'Ufficio tributario e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata (cfr. Cass. n. 1905 del 2007).

Le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sicché l'Ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto (cfr. Cass. n. 17762 del 2002).

In tema di contenzioso tributario, il divieto di domande nuove previsto all'art. 57, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, trova applicazione anche nei confronti dell'Ufficio finanziario, al quale non è consentito, innanzi al giudice d'appello, avanzare pretese diverse, sotto il profilo del fondamento giustificativo, e dunque sul piano della "causa pretendi", da quelle recepite nell'atto impositivo, altrimenti ledendosi la concreta possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa attraverso l'esternazione dei motivi di ricorso, i quali, necessariamente, vanno rapportati a ciò che nell'atto stesso risulta esposto. (Nella specie, concernente la rettifica e liquidazione di maggiore imposta di registro in relazione ad un contratto di acquisto di azienda, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva ritenuto correttamente effettuata la rettifica del valore di avviamento dell'azienda sulla base di coefficienti di redditività diversi da quelli recepiti nell'atto impositivo e menzionati esclusivamente nell'atto di appello).

(Oggetto della controversia: avviso di rettifica e di liquidazione di maggiore imposta di registro)

Cassazione, Sez. trib., 7 maggio 2014, Sentenza n. 9776

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Accertamento induttivo - Documentazione extracontabile "in nero" - Valore indiziante - Sussistenza - Mancata intestazione della documentazione - Irrilevanza.

E' legittimo l'accertamento induttivo basato sul rinvenimento da parte della Guardia di Finanza presso la sede della società contribuente di documentazione extracontabile "in nero" dalla quale risultino incassi percepiti di gran lunga superiori rispetto a quelli annotati nelle scritture obbligatorie. Non vale ad escludere il valore indiziante di tale documentazione la circostanza che questa non sia intestata alla società-contribuente, considerato che la

contabilità in “nero” ben difficilmente contiene intestazioni e che dal rinvenimento presso la sede della società consegue l’ovvia riferibilità della documentazione alla società medesima. (Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpeg e Ilor, anni 1997-1998)

Cassazione, Sez. trib., 7 maggio 2014, Sentenza n. 9765

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Accertamento induttivo - Sottrazione all’ispezione di documentazione contabile obbligatoria - Rifiuto del terzo indicato dal contribuente di esibizione della documentazione - Condotta intenzionale del contribuente rivolta alla sottrazione della documentazione - Sussistenza - Accertamento induttivo - Legittimità.

In caso di rifiuto di esibizione della documentazione contabile da parte del terzo, indicato dal contribuente in fase di primo accesso, e di mancata produzione da parte del contribuente dell’attestazione del terzo recante la specificazione della documentazione in suo possesso, è legittimo l’accertamento induttivo effettuato dall’Amministrazione finanziaria, in quanto si può ritenere ricorrente l’ipotesi di “sottrazione all’ispezione di alcune scritture contabili obbligatorie” o comunque la “loro mancata disponibilità” (anche per causa di forza maggiore). In tale ipotesi la condotta del contribuente può ritenersi intenzionalmente rivolta a sottrarre parte della documentazione richiesta in sede ispettiva all’esame immediato degli accertatori e, stante la mancata produzione dell’attestazione del terzo recante la specificazione della documentazione in suo possesso, opera la presunzione assoluta di non veridicità della dichiarazione del contribuente che le scritture in questione si trovavano presso un terzo, equiparabile a sostanziale rifiuto di esibizione, dalla quale deriva la preclusione istruttoria all’acquisizione dei documenti non esibiti.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpeg, Ilor ed Irap, anni 1998-1999)

Cassazione, Sez. trib., 6 maggio 2014, Sentenza n. 18698

REATI TRIBUTARI - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - Schede carburante false - Equiparabilità alle fatture - Legittimità.

La differenza tra l’ipotesi delittuosa dell’art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 e quella del successivo art. 3 non risiede nel tipo di falsificazione posta in essere (se materiale o ideologica), bensì nella natura del documento usato per commettere la frode fiscale e, più precisamente, nella sua efficacia probatoria, vale a dire il carattere più o meno subdolo del mezzo adoperato. Ai fini dell’art. 2, infatti, deve trattarsi di fatture o altri documenti ad esse equiparati il cui valore probatorio discende dalla apparente affidabilità della documentazione contabile corrispondente allo schema normativo, cui la legge collega determinate conseguenze in materia fiscale, mentre per la ricorrenza dell’art. 3 occorrono solo una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed il fatto di avvalersi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l’accertamento. Nel caso di schede carburante false si tratta di documenti equiparabili alle fatture (art. 1, lett. a, del D.Lgs. n. 74/2000) e pertanto il reato commesso è quello di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

(Oggetto della controversia: emissione di documenti per operazioni inesistenti, anni 2004-2006)

Cassazione, Sez. Un., 2 maggio 2014, Sentenza n. 9560

TASSE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE - Tassa sugli abbonamenti telefonici cellulari - Abrogazione dell'art. 318 del D.P.R. n. 156 del 1973 - Irrilevanza - Persistenza della tassa - Fondamento - Incompatibilità con la disciplina comunitaria – Esclusione.
TASSE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE - Tassa sugli abbonamenti telefonici cellulari - Esenzione prevista in favore dell'Amministrazione dello Stato - Estensione agli enti locali - Esclusione – Fondamento.

In tema di radiofonia mobile, l'abrogazione dell'art. 318 del d.P.R. 28 marzo 1973, n. 156, ad opera dell'art. 218 del d.lgs. 1 agosto 2003, n. 259, non ha fatto venire meno l'assoggettabilità dell'uso del "telefono cellulare" alla tassa governativa di cui all'art. 21 della tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, in quanto la relativa previsione è riprodotta nell'art. 160 del d.lgs. n. 259 cit. Va, infatti, esclusa - come anche desumibile dalla norma interpretativa introdotta con l'art. 2, comma 4, del d.l. 24 gennaio 2014, n. 4, conv. con modif. in legge 28 marzo 2014, n. 50, che ha inteso la nozione di stazioni radioelettriche come inclusiva del servizio radiomobile terrestre di comunicazione - una differenziazione di regolamentazione tra "telefoni cellulari" e "radio-trasmittenti", risultando entrambi soggetti, quanto alle condizioni di accesso, al d.lgs. 259 cit. (attuativo, in particolare, della direttiva 2002/20/CE, cosiddetta direttiva autorizzazioni), e, quanto ai requisiti tecnici per la messa in commercio, al d.lgs. 5 settembre 2001, n. 269 (attuativo della direttiva 1999/5/CE), sicché il rinvio, di carattere non recettizio, operato dalla regola tariffaria deve intendersi riferito attualmente all'art. 160 della nuova normativa, tanto più che, ai sensi dell'art. 219 del medesimo d.lgs., dalla liberalizzazione del sistema delle comunicazioni non possono derivare "nuovi o maggiori oneri per lo Stato", e, dunque, neppure una riduzione degli introiti anteriormente percepiti. Né, in ogni caso, l'applicabilità di siffatta tassa si pone in contrasto con la disciplina comunitaria attesa l'esplicita esclusione di ogni incompatibilità affermata dalla Corte di giustizia (CGCE, 12 dicembre 2013 in C-335/2013).

In tema di radiofonia mobile, gli enti locali sono tenuti al pagamento della tassa governativa sugli abbonamenti telefonici cellulari, non estendendosi ad essi l'esenzione riconosciuta dall'art. 13 bis, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, a favore dell'Amministrazione dello Stato, trattandosi di norma di agevolazione fiscale di stretta interpretazione, e attesa, ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, l'inesistenza di una generalizzata assimilazione tra amministrazioni pubbliche, la cui configurabilità presuppone una specifica scelta (nella specie, non adottata) legislativa.

Cassazione, Sez. trib., 30 aprile 2014, Sentenza n. 9434

PROCESSO TRIBUTARIO - Fallimento del contribuente - Impugnazione dell'avviso di accertamento - Legittimazione del fallito - Condizioni - Maturazione dei presupposti dell'imposta prima della dichiarazione di fallimento o nel relativo periodo d'imposta -

Inerzia del curatore - Difetto di capacità processuale - Eccezione - Legittimazione - Curatore - Rilevabilità d'ufficio - Esclusione - Conseguenze in tema di fallimento di società in accomandita semplice.

L'accertamento tributario (nella specie, in materia di IVA), se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione dei beni e delle attività acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo, nell'inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento, che può essere eccepita esclusivamente dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori. Ne consegue che, in caso di fallimento di una società in accomandita semplice, il socio accomandatario dichiarato fallito ai sensi dell'art. 147 della legge fall., in qualità di legale rappresentante, è legittimato ad agire in giudizio nell'inerzia del curatore, la cui legittimazione esclusiva a far valere il difetto di capacità processuale dell'attore esclude che lo stesso possa essere rilevato d'ufficio o su eccezione della controparte.

Cassazione, Sez. trib., 28 aprile 2014, Ordinanza n. 9327

IVA - Rimborso - Iva assolta sugli acquisti di beni strumentali - Beni ammortizzabili - Necessità - Spese sostenute dall'affittuario su beni altrui - Effettiva utilizzazione in funzione strumentale all'esercizio di impresa - Necessità.

Ai fini del rimborso dell'Iva assolta sull'acquisto di beni ammortizzabili, la dizione ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, di cui all'art. 102 del Tuir, non consente l'ammortamento di spese relative ad elementi patrimoniali di proprietà di terzi, i quali si configurino come soggetti tributari diversi rispetto all'impresa medesima, ancorché eventualmente operanti nell'ambito di essa.

E', invece, consentito l'ammortamento per le spese sostenute dall'affittuario per la realizzazione di un impianto turistico su beni altrui, a prescindere dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine della locazione, purché vi sia, da parte dell'affittuario, l'effettiva utilizzazione di essi in funzione direttamente strumentale all'esercizio dell'impresa ed il locatore non operi alcuna deduzione delle quote di ammortamento.

(Oggetto della controversia: diniego di rimborso Iva, anno 2004)

Cassazione, Sez. trib., 28 aprile 2014, Ordinanza n. 9317

IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi d'impresa - Componenti reddito d'impresa - Principio di competenza - Accordi transattivi - Imputazione degli importi nel periodo di sottoscrizione dell'accordo - Necessità.

In tema di reddito d'impresa, l'articolo 109 del Tuir, nel prevedere che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, non consente di attribuire rilievo alla data in cui perviene il documento della spesa sostenuta, ne' permette la detrazione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui

registrare le passività, in quanto l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi.

Nell'ipotesi di accordo transattivo, gli importi da esso derivanti devono essere imputati al periodo di competenza, ovvero quello di sottoscrizione dell'accordo, non essendo rilevanti i relativi flussi finanziari.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpeg-Irap, anno 2001)

Cassazione, Sez. trib., 23 aprile 2014, Sentenza n. 9149

PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato - Efficacia – Rilevabilità - Imposta di registro - Cessione d'azienda - Avviamento commerciale - Valore - Determinazione - Sindacabilità nel giudizio di legittimità - Esclusione.

Nel giudizio di cassazione, l'esistenza del giudicato esterno è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio anche quando il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, e, nel caso in cui consegua ad una sentenza della Corte di cassazione, la cognizione di quest'ultima può avvenire pure mediante le doverose attività di istituto volte a prevenire il contrasto tra giudicati, in coerenza con il divieto del "ne bis in idem", ed a conoscere i propri precedenti, nell'adempimento del dovere istituzionale derivante dall'esercizio della funzione nomofilattica di cui all'art. 65 dell'ordinamento giudiziario.

La determinazione del valore d'avviamento costituisce apprezzamento di fatto riservato al giudice del merito non suscettibile di essere sindacata in sede di legittimità se non sotto il profilo del vizio di motivazione.

(Oggetto della controversia: avviso di liquidazione imposta di registro, anno 2000)

Cassazione, Sez. trib., 23 aprile 2014, Sentenza n. 9124

AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE - Credito d'imposta per incremento occupazionale ai sensi dell'art. 7 della legge n. 388 del 2000 - Società conferitaria di azienda di imprenditore individuale che ne aveva maturato il diritto - Fruibilità.

Il credito d'imposta per incremento occupazionale, previsto dall'art. 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, può essere fruito dalla società alla quale sia stata conferita l'azienda dall'imprenditore individuale che ne aveva maturato il diritto.

Cassazione, Sez. trib., 18 aprile 2014, Sentenza n. 9007

DIRITTO ANNUALE DI ISCRIZIONE ALLA CAMERA DI COMMERCIO - Società a responsabilità limitata - Approvazione e deposito del bilancio finale di liquidazione - Istanza di cancellazione dal registro delle imprese - Omissione - Cancellazione d'ufficio - Esclusione - Conseguenze - Obbligo di pagamento del diritto camerale - Permanenza.

In tema di diritto annuale di iscrizione in albi e registri delle Camere di commercio (cosiddetto diritto camerale), regolato dall'art. 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, qualora una società a responsabilità limitata non abbia chiesto, dopo l'approvazione ed il deposito del bilancio finale di liquidazione, la cancellazione dal registro delle imprese tramite il suo liquidatore, a norma dell'art. 2495 cod. civ., permane, a carico della prima, l'obbligo di pagamento del suddetto diritto; né può venire in rilievo, nella specie, l'istituto della cancellazione di ufficio previsto dal d.P.R. 23 luglio 2004, n. 247, applicabile esclusivamente nei confronti degli imprenditori individuali, degli imprenditori artigiani e delle società di persone e solo in presenza di specifiche condizioni di legge.

Cassazione, Sez. trib., 11 aprile 2014, Sentenza n. 8539

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Poteri degli Uffici – Richieste di dati, notizie e documenti - Rifiuto dell'asserito depositario di esibire la documentazione contabile - Omessa produzione, da parte del contribuente, dell'attestazione di cui all'art. 52, comma 10, del D.P.R. n. 633 del 1972 - Conseguenze - Inammissibilità della successiva produzione - Legittimità dell'accertamento induttivo.

In tema di imposte sui redditi, in caso di rifiuto del terzo, indicato come depositario delle scritture contabili, di esibire la documentazione, richiesta dall'amministrazione finanziaria, e di omessa produzione dell'attestazione di cui all'art. 52, decimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, opera la presunzione assoluta di non veridicità della dichiarazione del contribuente, avente ad oggetto la collocazione delle scritture contabili presso il terzo, equiparabile a sostanziale rifiuto di esibizione. Ne consegue il divieto di valutare favorevolmente i documenti non esibiti in sede amministrativa o contenziosa e la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di ricorrere, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, lett. c, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, all'accertamento induttivo.

Cassazione, Sez. trib., 9 aprile 2014, Sentenza n. 8291

IVA - Territorialità dell'imposta - Stand espositivi - Incorporazione al suolo stabile ma non definitiva - Natura di bene immobile - Esclusione - Prestazioni di smontaggio e montaggio degli stand eseguite in altro Stato membro da soggetto italiano verso altro operatore italiano - Requisito della territorialità - Sussistenza.

Gli stand espositivi facilmente smontabili e che, sebbene ancorati al suolo per motivi di stabilità e sicurezza per tutta la durata della manifestazione, non sono incorporati alla porzione di terreno in cui si trovano, e vengono prontamente smontati dopo la manifestazione, non hanno natura di bene immobile. Pertanto - ai sensi del previgente art. 7, comma 4, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui le prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali si

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

considerano effettuate nel territorio dello Stato nel quale sono eseguite, nonché ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, del D.L. n. 331/1993, per cui si considerano effettuate in Italia le prestazioni, anche se eseguite all'estero, ma in virtù di un rapporto intercorrente tra soggetti italiani - sussiste il requisito della territorialità, ai fini Iva, per le prestazioni di smontaggio e

montaggio degli stand eseguite in altro Stato membro da un soggetto italiano verso altro operatore italiano.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Iva, anno 2000)