



RASSEGNA TRIBUTARIA DELLA CASSAZIONE

A cura di **Alessandro Riccioni** e **Carlo Cicala** - Con la supervisione di **Mario Cicala** - Consulente Commissione Processo Tributario
Coordinamento editoriale a cura del dott. rag. **Luigi Lucchetti**

La raccolta delle pronunce più recenti della Corte di Cassazione in materia tributaria - rassegna.t.c@odcec.roma.it

A distanza di anni si deve discutere ancora del perimetro della giurisdizione delle Commissioni Tributarie e se l'articolo 19 del D. Lgs. 546/92 contenga un'elencazione tassativa degli atti impugnabili oppure no.

Lo dimostra la Sent. n. 24916 del 6 novembre 2013, che ha stabilito che anche il diniego di revoca della istanza di rimborso IVA (da cui era scaturita la legittimità dei controlli preventivi ex art. 52 del D.P.R. n. 633/72), può essere impugnabile. Ma se si deve andare così spesso avanti alla S. C. di Cassazione per farsi dire se un atto è o non è impugnabile, o quale giudice sia competente a decidere su una certa controversia, è segno che il sistema non funziona.

Non resta che confidare nella riforma del processo tributario (art. 10 della legge-delega n. 23 dell'11 marzo 2014), soprattutto ora, che la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia (con l'ordinanza n. 280/3/2014) ha prospettato possibili profili di incompatibilità dell'attuale assetto ordinamentale della giustizia tributaria con l'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) e l'art. 111 della nostra Carta Costituzionale, sollevando un'eccezione di legittimità costituzionale di talune disposizioni "sospettate" di violare il diritto internazionale in relazione ai principi di indipendenza ed imparzialità del giudice tributario.

In tanti, ed i difensori tributari per primi, auspicano che quanto prima sia riformato l'intero processo tributario con la previsione, tra l'altro, della sottrazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze di ogni potere di intervento nella materia.

Dottor Luigi Lucchetti

INDICE

1. ORD. N. 25035 DEL 7 NOVEMBRE 2013 PREGIUDIZIALE COMUNITARIA – IVA INVERSIONE CONTABILE	4
2. ORD. N. 24739 DEL 5 NOVEMBRE 2013	4
ABUSO DI DIRITTO E VIOLAZIONE DEL TERMINE DILATORIO CONCESSO AL CONTRIBUENTE PER PRESENTARE SPIEGAZIONI; È INCOSTITUZIONALE LA NULLITÀ DELL’AVVISO DI ACCERTAMENTO?	4
3. ORD. N. 25139 DEL 8 NOVEMBRE 2013	7
IL DECRETO DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO DIVIENE IRREVOCABILE DECORSI DIECI GIORNI DALLA COMUNICAZIONE?	7
4. SENT. N. 26566 DEL 27 NOVEMBRE 2013	8
ANCHE L’AMMINISTRAZIONE CHE PROPONGA UN RICORSO INFONDATA È TENUTA ALLA “MULTA DI SOCCOMBENZA” ISTITUITA DALLA LEGGE DI STABILITÀ 2013	8
5. ORD. N. 25136 DEL 8 NOVEMBRE 2013	10
SE VIENE RICHIESTA AL SOCIO L’IMPOSTA DOVUTA DALLA SOCIETÀ NON SI HA LITISCONSORZIO NECESSARIO	10
6. SENT. N. 24909 DEL 6 NOVEMBRE 2013	10
AZIENDE OSPEDALIERE E ACCISE SUL GAS METANO: UN CONTRASTO NELLA CORTE SUPREMA.	10
7. SENT. N. 25683 DEL 15 NOVEMBRE 2013	11
PROVVEDIMENTO DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO E SUA IMPUGNAZIONE.....	11
8. ORD. N. 25129 DEL 8 NOVEMBRE 2013	11
ANCORA IN RELAZIONE AI RICORSI CUMULATIVI	11
9. ORD. N. 26168 DEL 21 NOVEMBRE 2013	12
ICI ED EDIFICI DEL FONDO PER IL CULTO	12
10. ORD. N. 26169 DEL 21 NOVEMBRE 2013	12
NOTIFICA AL FAMILIARE E REQUISITO DELLA CONVIVENZA	12
11. SENT. N. 25674 DEL 15 NOVEMBRE 2013	12
ABITAZIONE “DI LUSSO” E CALCOLO DELLA SUPERFICIE	12
12. SENT. N. 24933 DEL 6 NOVEMBRE 2013	13
CASE FARMACEUTICHE, SPESE DI PUBBLICITÀ E DEDUZIONE DELL’IVA.....	13
13. SENT. N. 24929 DEL 6 NOVEMBRE 2013	16
PER LE OPERAZIONI CON PAESI DELLA BLACK LIST È INDISPENSABILE LA (TEMPESTIVA) ISCRIZIONE SEPARATA DEI COSTI.....	16
14. SENT. N. 24916 DEL 6 NOVEMBRE 2013	16
ANCHE IL DINIEGO DI REVOCA DI ISTANZA PUÒ ESSERE IMPUGNABILE.....	16
15. ORD. N. 25128 DEL 8 NOVEMBRE 2013	17
LA SOTTOSCRIZIONE ININTELLEGGIBILE DELL’AVVISO DI RICEVIMENTO È SUFFICIENTE	17
16. SENT. N. 24936 DEL 6 NOVEMBRE 2013	18

IL FALLIMENTO DEL CONDUTTORE NON MODIFICA L'IMPOSTA DI REGISTRO	18
17. SENT. N. 25855 DEL 18 NOVEMBRE 2013	18
AZIONE ESECUTIVA ESATTORIALE E RESPONSABILITÀ DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE.....	18
18. SENT. N. 19838 DEL 14 NOVEMBRE 2012	19
PER LE BANCHE IRAP AL 4,75%?	19

1. Ord. n. 25035 del 7 novembre 2013 - Rinvio pregiudiziale comunitaria. IVA – inversione contabile.

(emessa il 7 ottobre 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Conti

Massima:

Si prospettano seguenti quesiti pregiudiziali ai sensi dell'art.267 par.3 TFUE:

1) Dica la Corte di Giustizia della Comunità se i principi dichiarati dalla CGUE con la sentenza resa in data 8 maggio 2008 nelle Cause riunite C-95/07 e C-96/07, secondo i quali gli artt. 18, n. 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva 77/388, come modificati dalla Dir. 91/680/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, ostano ad una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto la quale sanzioni un'inosservanza, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale art. 18, n. 1, lett. d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazione risultanti, rispettivamente, dal detto art. 22, nn. 2 e 4, co.: un diniego del diritto a detrazione in caso d'applicazione del regime dell'inversione contabile siano anche applicabili nel caso di totale inosservanza degli obblighi previsti dalla medesima normativa quando non vi è comunque dubbio circa la posizione di soggetto tenuto al pagamento della imposta e del suo diritto alla detrazione.

2) Dica la Corte di Giustizia se le espressioni obblighi sostanziali, substantive requirements e exigences de fond utilizzate dalla Corte di Giustizia nelle diverse versioni linguistiche della sentenza resa in data 8 maggio 2008 nelle Cause riunite c-95/07 e C'-96/07 si riferiscono, rispetto alle ipotesi di c.d. inversione contabile prevista in materia di IVA, alla necessità del pagamento del tributo IVA oppure dell'assunzione del debito d'imposta ovvero ancora all'esistenza delle condizioni sostanziali che giustificano l'assoggettamento del contribuente allo stesso tributo e che disciplinano il diritto alla detrazione volto a salvaguardare il principio di neutralità del detto tributo, di matrice eurounitaria - es. inerenza, imponibilità e totale detraibilità.

2. Ord. n. 24739 del 5 novembre 2013

(emessa il 6 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib - Pres. Merone, Rel. Bruschetta

ABUSO DI DIRITTO E VIOLAZIONE DEL TERMINE DILATORIO CONCESSO AL CONTRIBUENTE PER PRESENTARE SPIEGAZIONI; È INCOSTITUZIONALE LA NULLITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO?

Massima:

ABUSO DI DIRITTO – IPOTESI TIPIZZATE DI CUI ALL'ART. 37 BIS DEL DPR 600/1973 – INVITO AL CONTRIBUENTE A FORNIRE CHIARIMENTI ENTRO 60 GIORNI – EMENAZIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO PRIMA CHE TALE TERMINE SIA SCADUTO – NULLITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO – SOSPETTA INCOSTITUZIONALITÀ PER VIOLAZIONE DEGLI ARTT. 3 E 53 DELLA COSTITUZIONE

Non è manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 nella parte in cui prevede la nullità dell'avviso di accertamento emesso prima che siano trascorsi i 60 giorni dal ricevimento della richiesta di chiarimenti da parte della Amministrazione, concessi al contribuente per fornire le sue spiegazioni. La norma, infatti, appare in contrasto con l'art. 3 della Costituzione perché prevede il contraddittorio amministrativo solo nelle ipotesi indicate dall'art. 37 bis del DPR 600/1973 e non in tutte le altre ipotesi di abuso enucleate dalla giurisprudenza; con l'art. 53 perché ostacola irrazionalmente, specie quando la violazione del termine sia di pochi giorni, l'applicazione del principio che a tutti impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie.

NOTA

Prevede il citato quarto comma dell'art. 37bis, comma 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600: "l'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2" (che prevedono ipotesi "tipizzate" di condotte elusive).

Si ritiene opportuno riportare il testo integrale dell'ordinanza, che appare di considerevole rilievo. Se infatti venisse dichiarata incostituzionale la esplicita previsione di nullità prevista nell'art. 37 bis del DPR 600/1973, sembrerebbe logico che abbia anche a cadere la nullità che, secondo le Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013), colpisce gli avvisi di accertamento emessi prima che sia decorso il termine dilatorio - pur esso di sessanta giorni - previsto nel 7° comma dell'art. 12 della legge 212 /2000.

Con l'impugnata sentenza n. 64/37/07, depositata il 12 luglio 2007, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in totale riforma della decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Rieti n. 164/01/04, annullava l'avviso di accertamento n. 88030000516 IRPEG ILOR 1997 e la derivata cartella di pagamento n. 09609620040000414767 IRPEG ILOR 1997 emessi nei confronti della contribuente Cassa di Risparmio di Rieti S.p.A. Con l'avviso di accertamento, fonte d'inesco un PVC della G.d.F., venivano ripresi a tassazione interessi moratori non contabilizzati per £ 45.924,23, relativi a crediti maturati nei confronti di Unione Manifatture S.p.A., oltreché considerata "indebita" la deduzione di £ 1.472.645.631 conseguente alla cessione di crediti "svalutati" a favore, ancora, di Unione Manifatture S.p.A., operazione, quest'ultima, che l'Ufficio riteneva elusiva a' sensi dell'art. 37 bis d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. La CTR, per quanto d'interesse, annullava l'opposto avviso di accertamento perché, lo stesso, in violazione dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, era stato notificato prima che fossero trascorsi sessanta giorni dal ricevimento della lettera di chiarimenti richiesti alla contribuente. Difatti, i giorni trascorsi erano stati invece cinquantaquattro.

Contro la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione affidato a quattro motivi. La Cassa di Risparmio di Rieti resisteva con controricorso.

1. Col secondo motivo, ma da esaminarsi per primo atteso il suo carattere preliminare, l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza a' sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis d.p.r. n. 600 del 1973, deducendo, in particolare, la irrilevanza del rispetto del procedimento previsto dall'art. 37 bis cit., prevalendo la necessità di reprimere

l'elusione, e, comunque, l'abuso del diritto, secondo le indicazioni della CE, oltretutto di questa Corte. L'argomentazione del motivo, terminava col quesito: "se per effetto della introduzione nell'ordinamento nazionale del divieto di abuso del diritto in forza del quale l'Amministrazione può disattendere gli effetti di operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, sia divenuta irrilevante la nullità prevista dall'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. 600/73 e se conseguentemente sia illegittima una sentenza che annulli un avviso di accertamento contenente un rilievo in relazione ad operazioni elusive, per il mancato rispetto del termine di cui al comma 4 del medesimo articolo".

2. Questa Corte ritiene, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., di dover sollevare ex officio la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, laddove quest'ultimo sanziona con la nullità l'avviso di accertamento "antielusivo" che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti. Nella concreta fattispecie, come ricordato in narrativa, l'avviso di accertamento sub iudice era stato notificato prima dei prescritti sessanta giorni.

3. La questione che si solleva è all'evidenza rilevante, perché dall'applicazione della comminatoria conseguirebbe la nullità dell'avviso.

4. La questione, altresì, secondo questa Corte, non è manifestamente infondata. In effetti, come appena più sotto si avrà cura di spiegare, la nullità stabilita dall'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, è distonica rispetto al "diritto vivente" e creatrice di irragionevoli disparità di trattamento.

5. Come noto, l'interpretazione di questa Corte si è consolidata nel senso dell'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio generale, ricavabile dalla Costituzione, precisamente dall'art. 53 della stessa, che vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto (Cass. sez. un. n. 15029 del 2009; Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. trib. n. 10807 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). La fattispecie antielusiva di cui all'art. 37 bis d.p.r. n. 600 del 1973 si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009.) Come si vede, difatti, in entrambi i casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva a' sensi dell'art. 37 bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio. Tra tutte, per la sua frequenza, si rammenta l'art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (Cass. sez. trib. n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009; Cass. sez. trib. n. 13580 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10273 del 2007). Da ultimo, a completamento, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva (Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 7393 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). Ciò che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio. Cosicché, a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui all'art. 37 bis d.p.r. n. 600 del 1973.

6. Va aggiunto, ulteriore parametro della irragionevolezza divisata da questa Corte, questa volta con riferimento all'art. 53 Cost., norma che a tutti impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie, che la giurisprudenza ha sempre inteso che il contraddittorio debba avere carattere di

effettività sostanziale e non formalistico. Ad esempio, nel campo del processo, ancor più delicato, secondo l'arcinota giurisprudenza, la nullità della notifica dell'atto fiscale si considera sanata, a' sensi degli artt. 156, comma 3, c.p.c. e 60 d.p.r. n. 600 del 1973, cioè per raggiungimento dello scopo, quando il contribuente impugni correttamente l'atto (Cass. sez. trib. n. 14925 del 2011; Cass. sez. trib. n. 10445 del 2011).

7. Serve precisare che non è qui in discussione l'utilità, in qualche modo anche la necessità, di un contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente. È invece in discussione che, nel quadro delineato, il mero difetto di forma del contraddittorio, qui, tra l'altro, particolarmente lieve, giacché l'avviso è stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di giorni sessanta, debba comportare l'invalidità dell'atto fiscale, cosa davvero irragionevole, anche, come s'è visto, in relazione alle altre viciniori fattispecie antielusive.

8. Questa Corte conclude annotando che, a suo avviso, in relazione alla perentoria formulazione della denunciata disposizione, la comminatoria di nullità non sembra poter esser, in alcuna maniera, suscettibile di interpretazioni adeguatrici che siano costituzionalmente orientate. In effetti, la sanzione è diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio.

P.Q.M. La Corte, visto l'art 23 l. 11 marzo 1953, n. 87, dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600; ordina la immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale;

3. Ord. n. 25139 del 8 novembre 2013

(emessa il 10 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cappabianca, Rel. Virgilio

IL DECRETO DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO DIVIENE IRREVOCABILE DECORSI DIECI GIORNI DALLA COMUNICAZIONE?

Massima:

Si sottopone al Primo Presidente l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite la questione se il decreto di estinzione del giudizio emesso dal presidente ai sensi dell'art. 391 c.p.c. divenga o meno irrevocabile a seguito del decorso del termine di dieci giorni (decorrenti dalla comunicazione del provvedimento) entro cui le parti possono chiedere la fissazione dell'udienza.

NOTA

La questione è di consistente rilievo pratico perché accade di frequente che per errore vengano dichiarate totalmente estinte procedure di carattere tributario in cui è stata definita con sanatoria ex art. 39, comma 12 del D.L. 98/2011 una sola delle posizioni che formato oggetto di contenzioso. E che la Amministrazione non chieda nel termine di dieci giorni dalla comunicazione del provvedimento la fissazione dell'udienza.

4. Sent. n. 26566 del 27 novembre 2013

(emessa il 9 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. VI-1 - Pres. Di Palma, Rel. Acierno

ANCHE L'AMMINISTRAZIONE CHE PROPONGA UN RICORSO INFONDATA È TENUTA ALLA "MULTA DI SOCCOMBENZA" ISTITUITA DALLA LEGGE DI STABILITÀ 2013

Massima:

PROCESSO CIVILE – SANZIONE PER LA SOCCOMBENZA DI CUI ALLA LEGGE 228/2012 – AMMINISTRAZIONE PUBBLICA SOCCOMBENTE – APPLICABILITÀ

Il comma 1-quater dell'articolo 13 del D.P.R. n. 115 del 2002 (testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia), introdotto dall'art. 1 comma 17 della legge 24 dicembre 2012 n. 228 (di stabilità 2013) trova applicazione anche quando venga rigettato il gravame di una Amministrazione pubblica (nella specie Ministero dell'Interno); e pertanto il giudice deve "dare atto nel dispositivo della sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 13, comma 1-quater del d.p.r. n. 115 del 2002, introdotto dall'art. 1 comma 17 della l. n. 228 del 2012", secondo cui «quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis" (comma a norma del quale il contributo «unificato è aumentato della metà per i giudizi di impugnazione ed è raddoppiato per i processi dinanzi alla Corte di cassazione). Puntualizzando che "l'obbligo del pagamento sorge al momento del deposito del presente provvedimento".

PROCESSO CIVILE – SANZIONE PER LA SOCCOMBENZA DI CUI ALLA LEGGE 228/2012 – SI APPLICA ALLE IMPUGNAZIONI PROPOSTE DOPO IL 31 GENNAIO 2013

Poiché il comma 1-quater dell'articolo 13 del D.P.R. n. 115 del 2002 introdotto dall'art. 1 comma 17 della legge 24 dicembre 2012 n. 228 (di stabilità 2013), vigente dal 31 gennaio 2013 è specificamente destinato alle impugnazioni e trova applicazione ai "procedimenti iniziati" (e non "ai giudizi instaurati" come contenuto nell'art. 58 comma 1 della l. n. 69 del 2009, con riferimento a numerose modifiche processuali introdotte con tale legge), si deve ritenere applicabile la nuova disciplina normativa alle impugnazioni iniziate dal trentesimo giorno successivo (31 gennaio 2013) all'entrata in vigore della legge medesima (1/1/2013) e non soltanto ai procedimenti ex novo incardinati a partire dal primo grado da tale data.

NOTA

Come è noto, l'art. 1 comma ha modificato l'art. 13 del D.P.R. n. 115 del 2002 (testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia).

A seguito di tale modifica il comma 1-quater del predetto articolo 13 dispone:

«Quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis (comma a norma del quale il contributo «unificato è aumentato della metà per i giudizi di impugnazione ed è raddoppiato per i processi dinanzi alla Corte di cassazione). Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso».

La norma si applica ai procedimenti iniziati dal trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della legge. E dunque proposti successivamente al 31 gennaio 2013.

Si pone un cumulo di quesiti, in primo luogo relativi alla costituzionalità di una norma che istituisce una sorta di penale per l'accesso alla giustizia.

La difficoltà potrebbe forse essere superata ove la disposizione venisse interpretata (o modificata attraverso un intervento della Corte Costituzionale) nel senso che il giudice possa escludere la sanzione, ove la scelta del ricorrente non appaia frutto di mera volontà dilatoria bensì sia "giustificata" (si pensi all'affidamento ad una giurisprudenza favorevole, successivamente mutata, alle difficoltà interpretative suscitate dall'intervento di nuove disposizioni, etc....).

La prima massima affronta il problema se debbano essere condannati anche gli enti pubblici (nella sezione tributaria impositori), che abbiano diritto a "prenotare a debito" il contributo unificato. E decide in senso positivo.

Esistono però anche argomenti in senso contrario, in primo luogo, perché la norma in questione stabilisce che il ricorrente sfortunato è tenuto "a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis". E le amministrazioni che godono della "prenotazione a debito" non versano un primo importo rispetto al quale il "contributo di soccombenza" possa dirsi "ulteriore".

Inoltre il contributo unificato non è mai "dovuto" dalle Amministrazioni. In quanto l'art. 158, comma 3 del TUSG prevede che: "le spese prenotate a debito e anticipate dall'erario sono recuperate mediante iscrizione a ruolo dall'amministrazione, insieme alle altre spese anticipate, in caso di condanna dell'altra parte alla rifusione delle spese in proprio favore". Dunque il contributo unificato è dovuto solo dalla controparte soccombente (e condannata alle spese) e mai dalla Amministrazione soccombente.

Queste considerazioni tratte del tenore letterale della legge trovano conforto in considerazioni pratiche; non si vede perché porre in moto un meccanismo assai complesso (con oneri non lievi per la segreteria) solo allo scopo di operare una "partita di giro", con effetti pratici nulli (e solo forse il significato di una qualche censura morale a carico della Amministrazione imprudente).

5. Ord. n. 25136 del 8 novembre 2013

(emessa il 10 ottobre 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cicala, Rel. Caracciolo

SE VIENE RICHIESTA AL SOCIO L'IMPOSTA DOVUTA DALLA SOCIETÀ NON SI HA LITISCONSORZIO NECESSARIO

Massima:

Il socio di una società in nome collettivo risponde solidalmente dei debiti tributari di quest'ultima, ai sensi dell'art. 2291 c.c., a nulla rilevando che sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo. È, pertanto, legittimo che l'amministrazione finanziaria proceda alla riscossione coattiva nei confronti del socio, ancorchè receduto, il cui diritto di difesa è garantito dalla possibilità di opporre, in sede di impugnativa dell'avviso di mora, tutte le ragioni che avrebbe potuto far valere avverso l'avviso di accertamento, in quanto socio all'epoca in cui il debito tributario è sorto. Perciò il socio è senz'altro legittimato all'autonoma e diretta impugnazione del provvedimento di accertamento destinato alla società di persone (non meno di quanto potrebbe fare nella postuma sede dell'impugnazione dell'avviso di mora) se quello sia stato ad esso socio notificato proprio ai fini di provocarne l'impugnazione diretta e senza attendere che si verifichi la situazione dell'impugnazione "indiretta", per il tramite dell'impugnazione dell'avviso di mora. Ma la vicenda processuale non determina litisconsorzio necessario posto che la solidarietà tributaria non determina, sul piano della tutela giurisdizionale, un litisconsorzio necessario tra i condebitori, essendo ciascuno di essi separatamente soggetto ai poteri di accertamento e di riscossione dell'amministrazione finanziaria, salva la possibilità di riunione dei procedimenti o, in difetto, l'estensione al coobbligato del giudicato più favorevole formatosi nei confronti dell'altro, ai sensi dell'art. 1306 cod. civ."

6. Sent. n. 24909 del 6 novembre 2013

(emessa il 11 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Conti

AZIENDE OSPEDALIERE E ACCISE SUL GAS METANO: UN CONTRASTO NELLA CORTE SUPREMA

Massima:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI – IMPOSTE DI FABBRICAZIONE – GAS ED ENERGIA ELETTRICA (IMPOSTA DI CONSUMO SUL) – ACCISE SUL GAS METANO – USI INDUSTRIALI – ATTIVITÀ DI CURA OSPEDALIERA – REGIME – ALIQUOTA AGEVOLATA, EX ART. 26 DEL D.LGS. 26 OTTOBRE 1995, N. 504, PER L'ATTIVITÀ ALBERGHIERA – ESTENSIONE

In tema di accise sul gas metano per usi industriali, la disposizione agevolativa prevista dall'art. 26 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, con riferimento agli impieghi del gas metano da combustione nell'attività industriale è applicabile in relazione al combustibile fornito da detta società a cinque presidi ospedalieri incardinati all'interno dell'Azienda Ospedaliera in quanto il fine di lucro non costituisce elemento indefettibile dell'attività industriale, e l'attività dell'azienda ospedaliera,

nell'esercizio di prestazioni di beni e servizi - diagnostica, fornitura di terapie utili alla cura di patologie - è improntata a criteri di economicità ed imprenditorialità, non distinguendosi su tale base da quella espletata dalle case di cura accreditate presso il ssn.

7. Sent. n. 25683 del 15 novembre 2013

(emessa il 23 settembre 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cirillo, Rel. Olivieri

PROVVEDIMENTO DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO E SUA IMPUGNAZIONE

Massima:

La sentenza del Giudice tributario con la quale viene dichiarata la estinzione del giudizio (recte la cessazione della materia del contendere), ai sensi dell'art. 46 Dlgs n. 546/192, sul presupposto dell'accordo conciliativo stragiudiziale intervenuto tra le parti e prodotto in giudizio ai sensi dell'art. 48 Dlgs n. 546/1992, può essere impugnata dalla parte che si dolga dell'errore commesso dal Giudice nella interpretazione della norma processuale ovvero nel rilevare la sussistenza dei presupposti della cessazione della materia del contendere, ed intenda invece proseguire il giudizio per ottenere una pronuncia sul merito. L'interesse ad impugnare tale sentenza insorge immediatamente con la pubblicazione della stessa, sicché non vi è ragione di derogare alla disciplina ordinaria dei termini di impugnazione delle sentenze tributarie che, per quanto concerne l'appello, sono stabiliti dall'art. 51 Dlgs n. 546/1992 in giorni sessanta dalla notifica della sentenza ad istanza di parte, ed in mancanza - secondo il disposto dell'art. 38 comma 3 Dlgs n. 546/1992 che rinvia all'art. 327co1 c.p.c. entro l'anno (avuto riguardo al testo dell'art. 327 c.p.c., vigente pro tempore, anteriore alla riforma dell'art. 46 co. 7 della legge 18.6.2009 n. 69) dalla pubblicazione della sentenza: alcuno dei criteri ermeneutici delle fonti normative previsti dall'art. 12 disp. prel. c.c. consente, infatti, di estendere la previsione delle predette norme processuali fino ad individuare addirittura un evento nuovo e diverso (data dell'inadempimento) rispetto a quello unicamente considerato dalle norme della conoscenza o conoscibilità legale del provvedimento giurisdizionale oggetto della impugnazione.

8. Ord. n. 25129 del 8 novembre 2013

(emessa il 10 ottobre 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cicala, Rel. Caracciolo

ANCORA IN RELAZIONE AI RICORSI CUMULATIVI

Massima:

In materia tributaria è ammissibile - fermi restando gli eventuali obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati - il ricorso cumulativo avverso più sentenze emesse tra le stesse parti, sulla base della medesima "ratio", in procedimenti formalmente distinti ma attinenti al medesimo rapporto giuridico d'imposta, pur se riferiti a diverse annualità, ove i medesimi dipendano per intero dalla soluzione di una identica questione di diritto comune a tutte

le cause, in ipotesi suscettibile di dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto d'imposta.

9. Ord. n. 26168 del 21 novembre 2013

(emessa il 23 ottobre 2013) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala, Rel. Caracciolo

ICI ED EDIFICI DEL FONDO PER IL CULTO

Massima:

In tema di ICI, le esenzioni previste dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a) ed i), non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini in esame, non ha alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili "de quibus" non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza, irrilevante anche che i proventi della locazione siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente.

10. Ord. n. 26169 del 21 novembre 2013

(emessa il 23 ottobre 2013) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala, Rel. Caracciolo

NOTIFICA AL FAMILIARE E REQUISITO DELLA CONVIVENZA

Massima:

In tema di notifica effettuata a mani di un familiare del destinatario, la presunzione di convivenza non meramente occasionale non opera nel caso in cui questa sia stata eseguita nella residenza propria del familiare, diversa da quella del destinatario dell'atto, con conseguente nullità della notifica stessa non sanata dalla conoscenza "aliunde" della notificazione dell'atto di citazione non accompagnata dalla costituzione del convenuto (principio affermato ai sensi dell'art. 360 bis c.p.c., n. 1). E la presunzione di convivenza non meramente occasionale non opera nel caso in cui la notificazione sia stata eseguita nella residenza propria del familiare, diversa da quella del destinatario dell'atto, in tal caso non potendosi ritenere averato il presupposto della frequentazione quotidiana sul quale si basa l'ipotesi normativa della presumibile consegna.

11. Sent. n. 25674 del 15 novembre 2013

(emessa il 18 settembre 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. – Pres. Merone, Rel. Bruschetta

ABITAZIONE "DI LUSSO" E CALCOLO DELLA SUPERFICIE

Massima:

Ai fini della qualificazione di una abitazione come "di lusso" (D.M. 2 agosto 1969, art. 5) la "superficie utile complessiva", non corrisponde alla sola "superficie abitabile"; l'abitabilità non costituisce cioè un criterio esclusivo al fine della individuazione della categoria giuridica della "superficie utile complessiva". Ed in effetti, la utilizzabilità di una superficie è concetto che prescinde dalla sua abitabilità; ed è quello più idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" o meno di una casa. Cosicché, la possibilità di conseguire una facile abitabilità, mediante, per esempio, un semplice adeguamento dei rapporti aereo-illuminanti, consente di ritenere "utile" la superficie non abitativa; e, il tener conto di questa marcata potenzialità abitativa meglio consente di individuare ciò che è di "lusso" o meno sul piano del mercato immobiliare, che, come noto, una tale disponibilità di superficie valorizza.

12. Sent. n. 24933 del 6 novembre 2013

(emessa il 28 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. – Pres. Pivetti, Rel. Perrino

CASE FARMACEUTICHE, SPESE DI PUBBLICITÀ E DEDUZIONE DELL'IVA

Massime:

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – IMPRESA FARMACEUTICA – SPESE DI PUBBLICITÀ E SPESE DI RAPPRESENTANZA – DEDUCIBILITÀ – LIMITI

Dispone la lett. h) dell'art. 19 bis, comma 1, del DPR 633/1972 nel testo applicabile al tempo dei fatti, che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito ancorchè l'art. 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi non fornisca alcuna definizione generale delle spese di rappresentanza, limitandosi a prevederne la misura ed i tempi di deducibilità ed a stabilire che ... si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili E questa imprecisione consente di escludere il contrasto con la normativa comunitaria.

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – IMPRESA FARMACEUTICA – SPESE DI PUBBLICITÀ – NOZIONE

La disciplina comunitaria concernente la pubblicità dei farmaci sebbene non abbia diretta rilevanza fiscale, delinea i limiti dell'attività di pubblicità, in tal maniera contribuendo a conformare, per l'aspetto in questione, l'attività di impresa (ovvero l' "attività professionale") dell'azienda farmaceutica nel cui ambito l'IVA è deducibile. L'art. 10 della direttiva n. 92/28/CEE stabilisce che le disposizioni dell'art. 9, par. 1 (che pone il divieto di offrire o promettere a coloro che siano autorizzati a prescrivere o a fornire i farmaci premi, vantaggi pecuniari o innatura, salvo che siano di valore trascurabile o rientrino nella prassi corrente in campo medico o farmaceutico) non ostano all'ospitalità offerta, direttamente o indirettamente, in occasione di riunioni di carattere esclusivamente professionale e scientifico; questa ospitalità deve sempre essere di livello ragionevole e secondaria rispetto allo scopo scientifico principale della riunione; essa non deve essere estesa a persone non facenti parte degli operatori sanitari. L'ospitalità ammessa, dunque,

deve rispondere, quanto alla finalità, ad esigenze di carattere professionale e scientifico e, quando ai modi, a criteri di ragionevolezza e di subalternità rispetto agli scopi scientifici. E la L. 11 marzo 1988, n. 67, art. 19, comma 14, espressamente prevedeva all'epoca dei fatti che le spese sostenute da imprese produttrici di medicinali previsti dal comma 5, per promuovere e organizzare congressi, convegni e viaggi ad essi collegati, sono deducibili, nella misura dell'80 per cento, ai fini della determinazione del reddito di impresa, quando hanno finalità di rilevante interesse scientifico con esclusione di scopi pubblicitari in conformità ai criteri stabiliti dal Ministro della sanità con proprio decreto (la misura della deduzione è stata poi ridotta al 40%, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2000, dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 85, comma 11). Anche sul piano fiscale, dunque, i congressi, i convegni ed i viaggi ad essi collegati, per avere rilevanza ai fini della deduzione dei relativi costi, dovevano rispondere a finalità di rilevante interesse scientifico.

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – IMPRESA FARMACEUTICA – SPESE DI PUBBLICITÀ – NOZIONE – PECULIARITÀ DELLA ATTIVITÀ MEDICA

Le peculiarità inerenti ai farmaci si riverberano sull'identificazione delle spese di rappresentanza di carattere strettamente professionale, condizionandone la distinzione da quelle di pubblicità. La pubblicità dei farmaci è di fatti oggetto di puntuale regolazione di matrice comunitaria, disposta prima con la direttiva 92/28/CEE e poi, ma senza interventi innovativi sul punto, dalla direttiva 6 novembre 2001, 01/83/CE, recante il codice comunitario relativo ai medicinali per uso umano. Le disposizioni comunitarie della direttiva n. 92/28/CEE, rilevanti all'epoca dei fatti, sono state recepite dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 541, il cui art. 7, nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce, anzitutto, che gli operatori sanitari ai quali può essere rivolta la pubblicità di un medicinale sono esclusivamente quelli autorizzati a prescriverlo o a dispensarlo (comma 1) ed aggiunge (comma 2) che la pubblicità di un medicinale presso gli operatori sanitari deve sempre comprendere le informazioni contenute nel riassunto delle caratteristiche del prodotto autorizzato ... e specificare la classificazione del medicinale ai fini della fornitura ..., oppure (3 comma) si può limitare alla denominazione del medicinale, ma pur sempre con la specificazione della denominazione comune del principio o dei principi attivi che lo compongono. È quindi evidente la finalità d'informazione scientifica che deve contrassegnare quest'unica pubblicità consentita.

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – IMPRESA FARMACEUTICA – SPESE DI PUBBLICITÀ – NOZIONE – PECULIARITÀ DELLA ATTIVITÀ MEDICA

Il consumo dei farmaci non è regolato dal criterio del piacere, ma da quello dell'utilità, mediata dalla classe medica; di guisa che i medici sono destinatari di una specifica forma di pubblicità che mira non già a reclamizzare astrattamente il prodotto decantandone le virtù o la piacevolezza visiva della confezione, ma ad informarli della natura e delle utilità farmaceutiche del prodotto, in quali ipotesi risulti indicato, in quali no, ed in quali sia addirittura nocivo. Ed il medico, nel prescrivere un medicinale, si deve adeguare alle esigenze curative del paziente, non potendo essere condizionato in alcun modo dall'attività promozionale delle imprese farmaceutiche in relazione ad un dato prodotto. L'art. 170 del testo unico delle leggi sanitarie (R.D. 27 luglio 1934, n. 1265) stabilisce che il medico o il veterinario che ricevano, per sé o per altri, denaro o altra utilità ovvero ne accettino la promessa, allo scopo di agevolare, con prescrizioni mediche o in qualsiasi altro modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto a uso farmaceutico, sono puniti con l'arresto fino a un anno e con l'ammenda da L. 400.000 a L. 1.000.000...". Perciò il

novero delle spese di pubblicità è circoscritto alle sole ... spese volte a render noto un farmaco presso la classe medica, anche attraverso la organizzazione di riunioni ed incontri di breve durata e con la partecipazione di un numero ristretto di specialisti; elementi, questi della breve durata e della partecipazione di un numero ristretto di specialisti, che denotano la connotazione d'informazione scientifica e non già d'intrattenimento della riunione o del convegno. Difatti, le spese inerenti all'ospitalità inerenti all'organizzazione di convegni e congressi che rispondano a caratteristiche diverse da quelle indicate non sono volte ad incentivare il prodotto in sè, sibbene soltanto a favorire la partecipazione dei medici: l'assunzione della relativa spesa ridonda ineluttabilmente sul prestigio, sull'immagine e sulle possibilità di sviluppo della società ospite; e ciò in quanto sono l'apprezzamento ed il gradimento dell'ospitalità offerta, da parte dell'invitato, che lo inducono a partecipare all'iniziativa propagandistica. D'altronde, l'ospitalità e, soprattutto, la sua qualità contrassegnano l'anfitrione e non già il prodotto, di guisa che la relativa spesa, quand'anche finalizzata ad incentivare la partecipazione all'iniziativa di propaganda del prodotto, va annoverata tra le spese di rappresentanza volte a propiziare la crescita d'immagine ed il maggior prestigio dell'anfitrione.

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – IMPRESA FARMACEUTICA – SPESE DI PUBBLICITÀ – NOZIONE

La specificità della disciplina dell'iva non consente di applicare le limitazioni dettate, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 36, comma 13, che ha fissato regole particolari in tema di deducibilità delle spese di pubblicità di medicinali comunque effettuata dalle aziende farmaceutiche, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 541, attraverso convegni e congressi. E ciò in quanto il diritto di detrazione è un principio fondamentale del sistema comune dell'iva che, in linea di principio, non è soggetto a limitazioni e che va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni compiute a monte (Corte di giustizia 8 maggio 2013, C-271/12, Petroma Transports SA, punto 22; Corte giust. 6 dicembre 2012, C-285/11, Bonik, punti 25 e 26; ma trattasi di giurisprudenza costante).

NOTA

Si riporta un passo della motivazione:

6.8. - D'altronde, la compatibilità, almeno in questo settore, della disciplina sulla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto plasticamente emerge dalla circostanza che questa Corte, in una fattispecie avente identico oggetto e concernente sempre la società Laboratori Guidotti, ma nel regime antecedente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19bis, comma 1 ha stabilito che l'attività di organizzazione di convegni, congressi e viaggi a favore di medici, e la distribuzione di donativi ai medici, è inerente all'attività di impresa farmaceutica, e quindi l'iva erogata può essere posta in detrazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 solo quando tali erogazioni non siano in contrasto con la disciplina della pubblicità dei farmaci contenuta nella L. 833 del 1978, art. 81 e il contribuente dimostri che le spese per convegni, congressi e viaggi abbiano finalità di rilevante interesse scientifico, con esclusione di scopi pubblicitari e ricadano nell'ambito delle disposizioni della L. n. 67 del 1988, art. 10 e dei relativi regolamenti (Cass. 27 novembre 2000, n. 15268).

Si veda la sentenza n. 25053 del 27 novembre 2006: il consumo dei prodotti farmaceutici non è (o per lo meno non dovrebbe essere) regolato dal criterio del piacere, bensì da quello dell'utilità;

mediata e valutata dalla classe medica. Pertanto le attività di promozione dei farmaci e di sostegno all'immagine delle case farmaceutiche sono rivolte per la gran parte ai medici, destinatari di una specifica forma di pubblicità che mira non a reclamizzare astrattamente il prodotto, ma ad informare il professionista della natura e delle utilità farmaceutiche del prodotto stesso. Le relative spese assumono perciò il carattere di spese per la pubblicità, interamente deducibili dal reddito ex art. 74, 2° comma del D.P.R. 917 del 1986, quando reclamizzino uno specifico prodotto; di rappresentanza, solo parzialmente deducibili, ove mirino a sostenere la generica immagine della casa farmaceutica (nella specie la Corte ha confermato la sentenza di merito che aveva qualificato come di rappresentanza le spese sostenute per minicontri con medici).

13. Sent. n. 24929 del 6 novembre 2013

(emessa il 6 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Olivieri

PER LE OPERAZIONI CON PAESI DELLA BLACK LIST È INDISPENSABILE LA (TEMPESTIVA) ISCRIZIONE SEPARATA DEI COSTI

Massima:

Non sussiste la facoltà dell'impresa di portare in deduzione i componenti negativi di reddito derivanti dalle operazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità agevolata, ottemperando alla iscrizione separata dei costi - requisito costitutivo del diritto ai sensi della normativa applicabile "ratione temporis" - mediante dichiarazione integrativa presentata entro il termine di scadenza della dichiarazione relativa all'anno d'imposta. L'intervento modificativo della dichiarazione di redditi, non ha qui la funzione di rideterminare correttamente componenti reddituali positivi o negativi omessi od errati o di emendare errori di calcolo (e dunque, in relazione alle modifiche a favore del contribuente D.P.R. n. 322 del 1998, ex art. 2, comma 8 bis di esercitare il diritto alla deduzione od al rimborso), ma è volto a costituire "ex novo" un diritto (alla deduzione di spese) prima inesistente: non può trovare quindi applicazione alla ipotesi indicata il principio di diritto secondo cui in tema di imposte sui redditi, la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma di carattere meramente formale, è esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione (fissato in quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2), la cui scadenza opera - atteso il tenore letterale della disposizione - solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale .

14. Sent. n. 24916 del 6 novembre 2013

(emessa il 22 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Olivieri

ANCHE IL DINIEGO DI REVOCA DI ISTANZA PUÒ ESSERE IMPUGNABILE

Massima:

La individuazione ex lege degli atti tributari alla cui impugnazione è condizionato l'accesso alla tutela avanti le Commissioni tributarie (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19) evidenzia la necessità, voluta dal Legislatore, che la controversia sul rapporto tributario abbia ad oggetto sempre una "formale" pretesa di natura tributaria, nel senso che a fondamento del rapporto obbligatorio dedotto in giudizio deve sussistere comunque una manifestazione di volontà impositiva (nel duplice aspetto di volontà "pretensiva" - del maggiore tributo - od "oppositiva" - al diritto alla restituzione del tributo riscosso od al riconoscimento del diritto alla esenzione o alla applicazione del minore tributo -) dell'Ufficio, rivestita dei caratteri formali tipici prescritti dalla legge, e dunque un atto provvedimento impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, in quanto idoneo ad incidere negativamente nella sfera patrimoniale del contribuente. E l'elenco degli atti "autonomamente" impugnabili, è suscettibile di essere integrato con la indicazione di ulteriori atti emessi dalla Amministrazione finanziaria, espressamente considerati tali da specifiche norme di legge (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. i), mentre la tassatività dell'elenco, deve intendersi riferita non a singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alla individuazione di "categorie" di atti considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti (tra cui predomina la categoria degli atti di natura impositiva), con la conseguenza che non è impedito all'interprete - mediante la qualificazione giuridica dell'atto in concreto impugnato, da compiere in relazione agli elementi funzionali ed agli effetti prodotti - di ricondurre ad una delle predette categorie anche atti "atipici" od individuati con "nomen juris" diversi da quelli indicati nell'elenco. La impugnazione di atti emessi dalla Amministrazione finanziaria, pur se non direttamente ricompresi nell'elenco tassativo degli atti tributari autonomamente impugnabili previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, può, pertanto, costituire veicolo di accesso al giudizio tributario, laddove tali atti risultino comunque idonei a portare a conoscenza "i presupposti di fatto e le ragioni in diritto" della pretesa impositiva o del diniego del diritto vantato dal contribuente e siano quindi astrattamente suscettibili a fondare l'interesse alla impugnazione ex art. 100 c.p.c., del contribuente, trovando giustificazione la applicazione dei criteri di interpretazione "estensiva" ed analogica delle categorie di atti contenute nell'elenco tanto nella esigenza di certezza dei rapporti tributari (che richiede un immediata definizione delle potenziali controversie) quanto nei principi costituzionali di buon andamento della PA ex art. 97 Cost. e di effettività del diritto di difesa del cittadino ex art. 24 Cost. Risulta perciò impugnabile il provvedimento di diniego della revoca della istanza di rimborso IVA da cui era scaturita la legittimità dei controlli preventivi D.P.R. n. 633/72, ex art. 52, con esito negativo come da PVC di accesso.

15. Ord. n. 25128 del 8 novembre 2013

(emessa il 10 ottobre 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cicala, Rel. Caracciolo

LA SOTTOSCRIZIONE ININTELLEGIBILE DELL'AVVISO DI RICEVIMENTO È SUFFICIENTE

Massima:

La cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, anche direttamente da parte del Concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso, secondo la disciplina del D.M. 9 aprile 2001, artt. 32 e 39, è sufficiente,

per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente; ne consegue che se, come nella specie, manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia adottata come inintelligibile, l'atto è pur tuttavia valido, poichè la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata".

16. Sent. n. 24936 del 6 novembre 2013

(emessa il 6 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Bruschetta

IL FALLIMENTO DEL CONDUTTORE NON MODIFICA L'IMPOSTA DI REGISTRO

Massima:

IMPOSTA DI REGISTRO – AFFITTO D'AZIENDA – BASE IMPONIBILE – RISOLUZIONE ANTICIPATA DEL CONTRATTO A SEGUITO DI FALLIMENTO – IRRILEVANZA

In relazione ad un contratto d'affitto d'azienda, l'imposta di registro, deve essere calcolata, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 43, comma 1, lett. h), sulla base imponibile di quanto è da corrispondersi al proprietario per l'intera durata del contratto; e non assume alcun rilievo il fatto che il contratto si risolva anticipatamente a seguito di conciliazione giudiziale intervenuta col Fallimento succeduto all'imprenditore proprietario dell'azienda; con la conseguenza che non sussiste alcun secondo diritto al rimborso dell'eccedenza. Deve cioè essere respinta la tesi secondo cui la conciliazione giudiziale, intervenuta a sanzionare l'impossibilità di continuare il contratto per fatto non imputabile ad alcuno, sia da parificarsi, nella sostanza, ad una sentenza passata in giudicato.

17. Sent. n. 25855 del 18 novembre 2013

(emessa il 2 ottobre 2013) della Corte Cass., Sez. III - Pres. Massera, Rel. Barreca

AZIONE ESECUTIVA ESATTORIALE E RESPONSABILITÀ DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

Massima:

AZIONE ESECUTIVA ESATTORIALE – DETERMINATA DALLA AGENZIA DELLE ENTRATE – AZIONE ESPERIBILE DALL'ESECUTATO – RISARCIMENTO DEL DANNO EX ART. 2043 C.C.

È esperibile l'azione di risarcimento del danno ex art. 2043 del codice civile avverso l'Agenzia delle Entrate che determini un'azione esecutiva esattoriale nei confronti di soggetto non tenuto all'obbligo tributario (nel caso di specie era stata accertata con querela di falso la falsità della firma della moglie apposta sulla denuncia dei redditi congiunta con il marito. Non essendo applicabili l'art. 96 cpc (che riguarda l'esecuzione ordinaria) e le disposizioni sulla responsabilità civile dell'esattore. Non è per altro sufficiente il mero accertamento della infondatezza della pretesa tributaria essendo necessari gli estremi soggettivi ed oggettivi dell'illecito aquiliano.

NOTA

In base D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 [nella versione successiva alla riforma ex D.Lgs. n. 46/1999].

Art. 59 (in precedenza art. 54) Risarcimento dei danni: 1. Chiunque si ritenga lesa dall'esecuzione può proporre azione contro il concessionario dopo il compimento dell'esecuzione stessa ai fini del risarcimento dei danni. 2. Il concessionario risponde dei danni e delle spese del giudizio anche con la cauzione prestata, salvi i diritti degli enti creditori.

Art.60 (in precedenza art. 54): 1. Il giudice dell'esecuzione non può sospendere il processo esecutivo, salvo che ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno.

In precedenza l'art. 54 suonava così: art. 54 (sospensione della procedura esecutiva ed azione giudiziaria): La procedura esecutiva non può essere sospesa dall'esattore se la sospensione non sia disposta dall'intendente di finanza ai sensi dell'art. 53 o dal pretore in seguito ad opposizione di terzo. Le opposizioni regolate dagli artt. da 615 a 618 del codice di procedura civile non sono ammesse. I soggetti indicati dal primo comma dell'articolo precedente che si ritengono lesi dall'esecuzione esattoriale possono agire in sede giudiziaria contro l'esattore, dopo il compimento della esecuzione stessa, ai soli fini del risarcimento dei danni. L'esattore risponde dei danni e delle spese del giudizio anche con la cauzione prestata, salvi i diritti degli enti impositori.

18. Sent. n. 19838 del 14 novembre 2012

(emessa il 5 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Schirò

PER LE BANCHE IRAP AL 4,75%?

Massime:

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) – TRIBUTI LOCALI – ART. 16, COMMA TERZO, DEL D.LGS. N. 446 DEL 1997 – DISCIPLINA – INCREMENTO DELL'ALIQUOTA IRAP – "RATIO" – ART. 3, COMMA PRIMO, DELLA LEGGE N. 289 DEL 2002 – SOSPENSIONE DEGLI AUMENTI – EFFETTI

In tema di Irap, l'art. 16, comma terzo, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, dà facoltà alle Regioni di incrementare la relativa aliquota fino ad un massimo di un punto percentuale e deve essere interpretato coerentemente con l'intento del legislatore di perseguire obiettivi di autonomia e di

decentramento fiscale delle Regioni medesime; nella stessa ottica deve essere coerentemente interpretato anche il disposto dell'art. 3, comma 1, lett.a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, che, nel sospendere l'efficacia degli aumenti dell'aliquota Irap deliberati dalla Regione successivamente al 29 settembre 2002, in ragione della mancanza di una legge quadro sul federalismo fiscale, ha inteso comunque limitare l'effetto sospensivo a quelle maggiorazioni che determinassero, o nella misura in cui determinassero, il superamento delle aliquote in vigore nel 2002, al fine di non pregiudicare del tutto l'obiettivo finale suindicato,. Quindi la legge regionale Veneto 38/2003 che ha portato l'aliquota applicabile agli istituti bancari al 5,25% determina soltanto la conferma (e proroga) dell'aliquota dal 4,75% disposta per l'anno 2002 dagli artt. 16 e 45 del d. lgs. 446/1997 nel testo all'epoca vigente.

NOTA

Secondo l'ordinanza 19516 del 23 agosto 2013 (ed altri provvedimenti della sezione VI – T) si applica l'aliquota del 4,25%.