



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 -

A cura degli Avv.ti Carlo Cicala e Alessandro Riccioni - Supervisione del Prof. Mario Cicala

1. Sent. n. 21564 del 20 settembre 2013.....	5
LA MOTIVAZIONE DEVE CONSENTIRE “EX SE” L’ESERCIZIO DEL DIRITTO DI DIFESA E NON RILEVA LA CIRCOSTANZA CHE DI FATTO IL CONTRIBUENTE SI SIA DIFESO ADEGUATAMENTE IN GIUDIZIO.....	5
2. Sent. n. 22171 del 27 settembre 2013.....	5
QUANDO SUSSISTE IL VIZIO DI CARENZA ASSOLUTA DI MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.....	6
3. Sent. n. 22172 del 27 settembre 2013.....	6
IVA E CESSIONE ALLA ESPORTAZIONE	7
4. Sent. n. 19750 del 28 agosto 2013.....	7
TOCCA AL GIUDICE DI MERITO VALUTARE SE LE MERCI SONO USCITE DAL TERRITORIO NAZIONALE	7
5. Sent. n. 19738 del 28 agosto 2013.....	7
LA SOCCIDA NON È ABUSO DI DIRITTO	8
6. Sent. n. 19751 del 28 agosto 2013.....	8
VITTORIA GIUDIZIARIA E RIMBORSO DELLE SPESE PER FIDEIUSSIONI	8
7. Ord. n. 19661 del 27 agosto 2013	9
IL CONTRIBUENTE PUÒ DEDURRE ANCHE IN GIUDIZIO GLI ERRORI FORMALI DELLA SUA DICHIARAZIONE.....	9
8. Sent. n. 19710 del 28 agosto 2013.....	9
NON OCCORRE IL PARERE DEL CONSIGLIO DI STATO PER APPROVARE I PARAMETRI PRESUNTIVI	9
9. Sent. n. 21313 del 18 settembre 2013.....	10

LE CONTROVERSIE SUI CREDITI DI IMPOSTA NON SONO DI COMPETENZA DELLA CTP DI PESCARA	10
10. Sent. n. 21562 del 20 settembre 2013.....	11
ANCHE IL CONSULTORIO FAMILIARE PUÒ ESSERE UNA ONLUS	11
11. Sent. n. 22130 del 27 settembre 2013.....	12
NON È DETTO CHE L'ANTIECONOMICITÀ SIA PROVA DELLA EVASIONE IVA.....	12
12. Sent. n. 21454 del 19 settembre 2013.....	13
PAGA I DANNI LA AMMINISTRAZIONE CHE RIFILA AL CITTADINO INFORMAZIONI INGANNEVOLI	13
13. Sent. n. 22166 del 27 settembre 2013.....	14
LE LOCAZIONI INFERIORI AI SEI MESI COSTITUISCONO (AI FINI IVA) ATTIVITÀ ANALOGHE A QUELLE ALBERGHIERE.....	14
14. Sent. n. 22163 del 27 settembre 2013.....	14
IL GIUDICE TRIBUTARIO PUÒ DISAPPLICARE UN REGOLAMENTO SOLO SE LA QUESTIONE È SOLLEVATA IN SEDE DI IMPUGNAZIONE	15
15. Sent. n. 20771 del 11 settembre 2013.....	15
MANCATA REGISTRAZIONE E FATTURAZIONE DA PARTE DEL COMMITTENTE E OBBLIGO DI VERSAMENTO DELL'IVA (SENZA POSSIBILITÀ DI COMPENSAZIONE)	15
16. Sent. n. 20486 del 6 settembre 2013.....	15
REVERSE CHARGE: INOSSERVANZA DELLE FORMLALITÀ E DETRAZIONE DELL'IVA	15
17. Sent. n. 20007 del 30 agosto 2013.....	16
CONTRIBUTI CONSORTILI E PERIMETRO DI CONTRIBUENZA.....	16
18. Sent. n. 20302 del 4 settembre 2013.....	16
IL CONTRIBUENTE CHE RICORRE AL REGIME DEL MARGINE DEVE AVERE LA MASSIMA ATTENZIONE	16
19. Sent. n. 19745 del 28 agosto 2013.....	17
COOPERATIVE – GARANZIE MUTUALISTICHE – APPLICAZIONE DELL'IVA.....	17
20. Sent. n. 20238 del 4 settembre 2013.....	17
IL FERROVIERE ITALIANO CHE LAVORA A MODANE PAGA LE TASSE IN ITALIA	17
21. Sent. n. 21319 del 18 settembre 2013.....	19
IL GIUDICE DELL'OTTEMPERANZA NON PUÒ APPLICARE LA COMPENSAZIONE	19
22. Sent. n. 20249 del 4 settembre 2013.....	19
L'AGEVOLAZIONE IRPEG IN FAVORE DEGLI ENTI OSPEDALIERI NON SI APPLICA ALLE USL.....	20
23. Sent. n. 20310 del 4 settembre 2013.....	20
FERMO AMMINISTRATIVO E PREAVVISO.....	20
24. Sent. n. 20285 del 4 settembre 2013.....	20
ANCHE UN TENNISTA ATTIVO SUI CIRCUITI INTERNAZIONALI PUÒ RISIEDERE A MONTECARLO.....	20
25. Sent. n. 20482 del 6 settembre 2013.....	22
SOLO I RISARCIMENTI DANNI PER INVALIDITÀ PERMANENTE O MORTE NON SONO REDDITO IMPONIBILE	22
26. Sent. n. 20496 del 6 settembre 2013.....	22
L'ACCERTAMENTO PARZIALE PUÒ ESSERE UTILIZZATO PER TUTTI I REDDITI.....	22
27. Sent. n. 20505 del 6 settembre 2013.....	22

NOTIFICA E PRODUZIONE DELLA CARTOLINA DI RICEVIMENTO	22
28. Sent. n. 22181 del 27 settembre 2013.....	23
ANCHE GLI ONERI DI UNA TRANSAZIONE BEN POSSONO ESSERE DEDUCIBILI	23
29. Sent. n. 21971 del 25 settembre 2013.....	23
GAS NATURALE È SOLO QUELLO “A BOCCA DI POZZO”	23
30. Sent. n. 21986 del 25 settembre 2013.....	24
LE CESSIONI EFFETTUATE NEL DUTY FREE NON COSTITUISCONO CESSIONI ALLA ESPORTAZIONE	24
31. Sent. n. 19743 del 28 agosto 2013.....	24
APPLICAZIONE DELL’IVA ED OBBLIGHI DEL CESSIONARIO.....	24
32. Sent. n. 21555 del 20 settembre 2013.....	24
I DENARI SOTTRATTI DALL’AMMINISTRATORE INFEDELE COSTITUISCONO PUR SEMPRE REDDITO DELL’ENTE	25
33. Sent. n. 22008 del 25 settembre 2013.....	25
APPLICAZIONE DELL’IMPOSTA ERARIALE DI CONSUMO	25
34. Sent. n. 22147 del 27 settembre 2013.....	26
L’ULTRAPETIZIONE DEVE ESSERE TEMPESTIVAMENTE DEDOTTA	26
35. Sent. n. 22177 del 27 settembre 2013.....	26
SE LA CASA MADRE (IN BRASILE) EFFETTUA SERVIZI A FAVORE DI UNA STRUTTURA SECONDARIA IN ITALIA NON SI APPLICA L’IVA.....	26
36. Sent. n. 20256 del 4 settembre 2013.....	27
L’INVIO DEL QUESTIONARIO NON È INDISPENSABILE AI FINI DELLA VALIDITÀ DELL’ACCERTAMENTO	27
37. Sent. n. 19697 del 28 agosto 2013.....	27
INVITI A CHIARIMENTO DELL’UFFICIO E MANCATA RISPOSTA DEL CONTRIBUENTE	27
38. Sent. n. 20487 del 6 settembre 2013.....	28
TOCCA ALLA AMMINISTRAZIONE PROVARE (ANCHE CON MERI INDIZI) LA COSCIENZA E VOLONTÀ DEL CONTRIBUENTE DI PRESENTARE I DOCUMENTI RICHIESTI	28
39. Sent. n. 19746 del 28 agosto 2013.....	29
LA NULLITÀ DEL VERBALE NON COSTITUISCE GIUDICATO ESTERNO.....	29
40. Sent. n. 19765 del 28 agosto 2013.....	29
SUL RECUPERO DELLA RITENUTA D’ACCONTO	29
41. Sent. n. 19768 del 28 agosto 2013.....	29
IL TITOLARE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE PUÒ GODERE DELLE AGEVOLAZIONI.....	30
42. Sent. n. 20286 del 4 settembre 2013.....	30
LO SGRAVIO NON COMPORTA RINUNCIA ALLA CONTROVERSIA.....	30
43. Sent. n. 20265 del 4 settembre 2013.....	31
I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI SONO DEDUCIBILI SOLO SE DELIBERATI NELLE DEBITE FORME	31
44. Sent. n. 20293 del 4 settembre 2013.....	31
CHI PUÒ ECCEPIRE IL DIFETTO DI ASSISTENZA TECNICA?	31
45. Sent. n. 20247 del 4 settembre 2013.....	32
ANCORA SULL’IMPUGNAZIONE CUMULATIVA	32
46. Sent. n. 20528 del 6 settembre 2013.....	33

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RELATIVO AL CREDITO DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IMPEDISCE LA DECADENZA	33
47. Sent. n. 20551 del 6 settembre 2013.....	34
PERQUISIZIONE DI LOCALI ADIBITI (ANCHE) AD ABITAZIONE	34
48. Sent. n. 20978 del 13 settembre 2013.....	34
IL CREDITO ERARIALE NASCE CON LA VICENDA IMPOSITIVA E NON CON L'ACCERTAMENTO DELLA AMMINISTRAZIONE	34
49. Sent. n. 20526 del 6 settembre 2013.....	35
SE IL CONTRIBUENTE PAGA QUANTO L'AMMINISTRAZIONE GLI DICE DI DOVERE IL TERMINE PER IL RIMBORSO DECORRE DAL VERSAMENTO (E NON DAL MOMENTO IN CUI LA AMMINISTRAZIONE CAMBIA OPINIONE); PERÒ LA AMMINISTRAZIONE È TENUTA PER I DANNI	35
50. Sent. n. 20487 del 6 settembre 2013.....	36
CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE E PROVA DELLA CONSEGNA.....	36
51. Sent. n. 20308 del 4 settembre 2013.....	36
IMPOSTA DI REGISTRO E CONFERIMENTO DI IMMOBILI IN SOCIETÀ	36
52. Sent. n. 21310 del 18 settembre 2013.....	36
ACCERTAMENTO DELLA NATURA PRIVILEGIATA DI UN CREDITO E IMPOSTA DI REGISTRO	37
53. Sent. n. 19771 del 28 agosto 2013.....	37
LA NOTIFICA DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO PARZIALE.....	37
54. Sent. n. 21557 del 20 settembre 2013.....	38
REGISTRAZIONE DI UNA SENTENZA PENALE CON CONSEGUENZE CIVILI E DECORRENZA DEL TERMINE PER LA RICHIESTA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO	38
55. Sent. n. 21561 del 20 settembre 2013.....	38
LA CHIUSURA DEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA.....	38
56. Sent. n. 21958 del 25 settembre 2013.....	39
IL SOSTITUITO PER GIOVARSI DELLA SENTENZA FAVOREVOLE OTTENUTA DAL SOSTITUTO DEVE INVOCARLA IN GIUDIZIO	39
57. Sent. n. 20309 del 4 settembre 2013.....	40
IL CONTRIBUENTE IL CUI RICORSO È STATO RIGETTATO NON PUÒ INVOCARE L'ART. 1306 DEL CODICE CIVILE	40
58. Sent. n. 22185 del 27 settembre 2013.....	41
SE CONTROPARTE È L'AGENZIA DELLE ENTRATE NON CONTA QUALE UFFICIO SIA STATO CONVENUTO	41
59. Sent. n. 21517 del 20 settembre 2013.....	41
SE SI ESTINGUE LA SOCIETÀ DI CAPITALI BASTA RINNOVARE LA NOTIFICA DEL RICORSO PER CASSAZIONE AI SOCI	41
60. Sent. n. 21970 del 25 settembre 2013.....	41
LE IMPOSTE NON SI PAGANO PIÙ IN CONTANTI MA MEDIANTE ORDINE BANCARIO	41
61. Sent. n. 22024 del 25 settembre 2013.....	42
NON BASTA UN DIPENDENTE PER DETERMINARE L'APPLICAZIONE DELL'IRAP	42
62. Sent. n. 20917 del 14 settembre 2013.....	46
L'ONERE DELL'IRAP PER LE ATTIVITÀ INTRA MOENIA PUÒ ESSERE TRASFERITO SUI MEDICI SOLO CON UN'ESPLICITA PATTUIZIONE	46
63. Sent. n. 21327 del 18 settembre 2013.....	47

PER LE BANCHE IRAP AL 4,75%?	47
64. Sent. n. 19769 del 28 agosto 2013.....	47
I PRESUPPOSTI DELLA APPLICAZIONE DELL'IRAP AL PROFESSIONISTA.....	47
65. Sent. n. 21326 del 18 settembre 2013.....	48
LA COOPERATIVA DI SERVIZI PER I TAXISTI DETERMINA LA SOTTOPOSIZIONE AD IRAP	
.....	48
66. Sent. n. 4821 del 26 settembre 2013.....	48
EQUITALIA DEVE OBBLIGATORIAMENTE ESIBIRE COPIA DELLE CARTELLE E DELLA	
RELATA DI NOTIFICA.....	48

1. Sent. n. 21564 del 20 settembre 2013

(emessa il 18 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Botta

LA MOTIVAZIONE DEVE CONSENTIRE “EX SE” L’ESERCIZIO DEL DIRITTO DI DIFESA E NON RILEVA LA CIRCOSTANZA CHE DI FATTO IL CONTRIBUENTE SI SIA DIFESO ADEGUATAMENTE IN GIUDIZIO

Massime:

ATTI TRIBUTARI – MOTIVAZIONE – REQUISITI – DETERMINATEZZA ED INTELLIGIBILITÀ – VALUTAZIONE EX ANTE

La visione secondo cui l'atto impositivo, avendo carattere di provocatio ad opponendum, è sufficiente offra elementi perché il contribuente possa svolgere efficacemente le proprie difese, è riduttiva del vero ruolo della motivazione, che potrebbe legittimare un possibile, ma inammissibile, giudizio ex post della sufficienza della motivazione argomentata dalla difesa comunque svolta in concreto dal contribuente piuttosto che un giudizio ex ante argomentato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire ex se l'esercizio effettivo del diritto di difesa. In realtà, l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa.

2. Sent. n. 22171 del 27 settembre 2013

(emessa il 8 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Olivieri

QUANDO SUSSISTE IL VIZIO DI CARENZA ASSOLUTA DI MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO – SENTENZA – MOTIVAZIONE – CARENZA ASSOLUTA CHE DETERMINA NULLITÀ DELLA SENTENZA

Il vizio di carenza assoluta di motivazione attiene ai requisiti formali di validità del provvedimento giurisdizionale, in ordine ai quali il sindacato di legittimità si esaurisce in un enunciato apofantico - limitato alla affermazione della esistenza od inesistenza - in ordine alla materiale individuazione nel "documento-sentenza" di una "relatio" tra la questione controversa - che costituisce la premessa - e la soluzione adottata mediante applicazione della regola di diritto - che costituisce il comando -, venendo meno, in difetto di tale "relatio", la stessa possibilità di individuare gli argomenti svolti a giustificazione della decisione e quindi di valutarne la rilevanza e coerenza logica (diverso è, pertanto, il caso in cui una sentenza pur completa in tutti gli elementi costitutivi di validità del provvedimento giurisdizionale, risulti logicamente inadeguata a sorreggere la soluzione scelta dal Giudice di merito). A parte il caso di scuola della "materiale" assenza di rappresentazione di tale "relatio" nella sentenza (che si verifica quando il giudice in sentenza si limita a dare atto della regola di diritto applicata, senza alcuna spiegazione dell'iter logico seguito per collegare il fatto al diritto), il provvedimento giurisdizionale incorre nel radicale vizio di nullità tutte le volte in cui detta "giustificazione" risulti "meramente apparente", e cioè pur essendo materialmente individuabile nel testo scritto una parte motiva, tuttavia questa non consente di rilevare quale sia stata la "ratio decidendi", od - il che è lo stesso - non assolva alla funzione di "relatio" risolvendosi in una proposizione tautologica o circolare ovvero del tutto avulsa dal caso controverso, come nel caso in cui la "relatio" si esaurisca in un rinvio a precedenti o a massime giurisprudenziali richiamati in modo acritico e "non ricollegati esplicitamente alla fattispecie controversa", o ancora quando il giudice di merito "apoditticamente" neghi che sia stata data la prova di un fatto ovvero che, al contrario, affermi che tale prova sia stata fornita, omettendo un qualsiasi riferimento sia al mezzo di prova che ha avuto a specifico oggetto la circostanza in questione, sia al relativo risultato), od ancora quando la sentenza sia del tutto priva di riferimenti ai "criteri di diritto" che hanno determinato l'applicazione della "regula juris". Il vizio in questione deve essere accertato alla stregua del "corpus" unitario costituito dalle diverse parti in cui si articola la sentenza (descrizione del fatto e delle vicende processuali; argomenti logici e criteri giuridici; affermazione della regola applicata nel caso concreto, come evidenziato nel dispositivo) (perciò il Collegio ritiene che la pronuncia impugnata incorra nel vizio processuale denunciato laddove afferma la inammissibilità del ricorso in appello della Agenzia in quanto "è fondata l'eccezione dell'appellata in ordine alla violazione dell'art. 57 Dlgs n. 546/1992 preclusivo dello ius novorum" richiamando astrattamente a sostegno i principi enunciati da questa Corte in materia di questione nuove, senza alcun riferimento al caso concreto, non essendo individuabile la "relatio" tra la soluzione giuridica e la fattispecie concreta neppure implicitamente richiamandosi alle premesse in fatto essendosi limitati i Giudici di merito a riferire che l'Agenzia aveva appellato contestando la pronuncia dei primi giudici che avevano ritenuto insufficienti le prove offerte dalla PA in punto di "artificiosità" della operazione, e che la società appellata aveva eccepito la inammissibilità dell'appello essendo state introdotte con i motivi di gravame eccezioni nuove, senza alcuna ulteriore specificazione).

3. Sent. n. 22172 del 27 settembre 2013

(emessa il 8 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Meloni

IVA E CESSIONE ALLA ESPORTAZIONE

Massima:

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – CESSIONI ALLA ESPORTAZIONE – CESSIONE – NOZIONE

In relazione ad operazioni di cessione alla esportazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 1, lett. a) e di cessione intracomunitaria D.L. 30 agosto 1993, n. 331, ex art. 41, comma 1, lett. a) conv. in L. 2 ottobre 1993, n. 427, attuate attraverso il meccanismo cd. della triangolazione (consistente in un'operazione complessa trilatera che si articola nel trasferimento del bene ad una ditta acquirente nazionale che si incarica della spedizione o trasporto del bene alla ditta cessionaria comunitaria od estera), il beneficio della non imponibilità IVA è accordato solo nel caso in cui si sia interamente perfezionata la operazione di cessione, implicando questa il necessario trasferimento materiale del bene ceduto nel territorio dello Stato membro di destinazione o nel Paese extracomunitario, ma non potendo invece ritenersi esaurita con il mero compimento di tale attività materiale, occorrendo che sia realizzato anche l'effetto traslativo del diritto di disposizione sul bene a favore del cessionario comunitario od extracomunitario, solo in tal caso potendo configurarsi una "cessione di bene" come definita dall'art. 5 paragr. 1 della Sesta direttiva n. 388/77/CEE del Consiglio in data 17.5.1977 e succ. mod., applicabile "ratione temporis", e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 1. Ne consegue che la operazione complessa attraverso la quale il cedente nazionale - il quale ha inteso realizzare, attraverso il meccanismo della triangolazione, operazioni di cessione intracomunitarie ed alla esportazione - ha fornito alla ditta acquirente residente nello stesso Stato beni mobili da questa concessi in leasing finanziario (senza clausola vincolante per entrambi i contraenti al trasferimento del diritto di disposizione sul bene al momento del pagamento dell'ultima rata) e materialmente consegnati a soggetti residenti nei Paesi comunitari ed extracomunitari, non integra i presupposti della operazione di cessione di beni intracomunitaria od alla esportazione non imponibile IVA, in quanto la proprietà dei beni conservata alla concedente osta a riconoscere che nella specie si sia realizzato anche l'effetto traslativo a favore degli utilizzatori-cessionari del potere di disporre "uti domino", espressamente previsto per la "cessione di beni" dall'art. 5 Sesta direttiva comunitaria e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, norme alle quali rinviano il D.L. n. 331 del 1993, artt. 41 e 58 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8.

4. Sent. n. 19750 del 28 agosto 2013

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

TOCCA AL GIUDICE DI MERITO VALUTARE SE LE MERCI SONO USCITE DAL TERRITORIO NAZIONALE

Massima:

Spetta al giudice di merito verificare l'efficacia dimostrativa della uscita delle merci dal territorio della Comunità dei documenti commerciali, doganali e di trasporto prodotti in giudizio, tenuto conto della equipollenza istituita dalle norme tra la documentazione doganale (DAU) ed i documenti commerciali e di trasporto dai quali risulti in modo preciso ed inconfutabile che è stato accertato da autorità pubbliche dello Stato di partenza o dello Stato di destinazione che i beni hanno materialmente varcato il confine comunitario.

5. Sent. n. 19738 del 28 agosto 2013

(emessa il 9 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Adamo, Rel. Conti

LA SOCCIDA NON È ABUSO DI DIRITTO

Massime:

CONTRATTI – SOCCIDA – NOZIONE

Il contratto di soccida, pur nelle diverse forme codicisticamente disciplinate - soccida semplice, soccida parziaria, soccida con conferimento di pascolo -, rientra nell'ambito dei contratti associativi con comunione di scopo ed ha come precipua ragione pratica quella di realizzare un'attività economica in comune (inquadabile nell'esercizio di attività agricola ex art. 2135 c.c.) volta all'allevamento e sfruttamento degli animali, al fine di "ripartire l'accrescimento del bestiame e gli altri prodotti ed utili che ne derivano" (art. 2170 c.c., comma 1, artt. 2178 e 2181 c.c.).

SOCCIDA – FORNITURA DEL MANGIME DA PARTE DEL SOCCIDANTE – ABUSO DI DIRITTO – ESCLUSIONE – CASO DI SPECIE

La previsione, all'interno di un contratto di soccida semplice di una pattuizione che garantisca al soccidario il mangime corrisposto integralmente dal soccidante non introduce nel contratto un elemento capace di inficiare la funzione economico-sociale del tipo negoziale, normativamente correlata alla ripartizione fra gli associati dell'accrescimento del bestiame e degli altri prodotti e utili che ne derivano (art. 2170 c.c., comma 1) semmai contribuendo a rappresentare la reale funzione pratica che le parti hanno inteso perseguire attraverso l'utilizzo dello schema contrattuale della soccida, modulato in relazione ai rapporti economici che le stesse parti intendano regolare secondo i rispettivi interessi. Dunque la predetta pattuizione non altera la ragione pratica del contratto nè si pone in attrito con la norma imperativa di cui all'art. 2178 c.c., comma 2, a cui tenore è nullo il patto per il quale il soccidario deve sopportare nella perdita una parte maggiore di quella spettantegli nel guadagno. Né l'operazione integra gli estremi del comportamento abusivo poiché il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta.

6. Sent. n. 19751 del 28 agosto 2013

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

VITTORIA GIUDIZIARIA E RIMBORSO DELLE SPESE PER FIDEIUSSIONI

Massima:

Nel caso in cui il contribuente che abbia conseguito il rimborso del credito IVA, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30 e 38 bis, abbia prestato la garanzia richiesta dal medesimo art. 38 bis al fine di evitare la immediata restituzione delle somme "indebitamente rimborsate" fino a concorrenza dell'importo della pretesa tributaria fatta valere con successivo avviso di accertamento o rettifica dalla Amministrazione finanziaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 6, lo stesso contribuente, qualora la controversia avente ad oggetto la opposizione avverso detto avviso si sia risolta a suo favore con sentenza - passata in giudicato - di annullamento dell'atto impositivo, è legittimato a richiedere alla Amministrazione - e ad esperire la tutela avverso l'eventuale atto di diniego o silenzio rifiuto - il rimborso dei costi sostenuti per le fidejussioni, ai sensi del L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 8, comma 4, non ostando al riconoscimento del diritto al rimborso, la perdurante mancata adozione del regolamento ministeriale di attuazione previsto dal

comma 6 del medesimo articolo, atteso che la norma di legge definisce in modo completo tutti gli elementi costitutivi del diritto di credito (soggetti, contenuto della prestazione, termine di adempimento ed insorgenza del diritto), a fronte del quale corrisponde non l'esercizio di una potestà discrezionale della PA, ma una condotta dell'Ufficio finanziario interamente vincolata nell'"an" (l'obbligo di rimborso insorge al momento del definitivo accertamento della insussistenza del tributo per il quale la garanzia è stata prestata) e nel "quid" (importo dovuto a rimborso, corrispondente al costo della garanzia) che deve inquadarsi nello schema tipico della obbligazione di natura patrimoniale avente titolo nella legge.

7. Ord. n. 19661 del 27 agosto 2013

(emessa il 11 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. VI - T - Pres. Cicala, Rel. Iacobellis

IL CONTRIBUENTE PUÒ DEDURRE ANCHE IN GIUDIZIO GLI ERRORI FORMALI DELLA SUA DICHIARAZIONE

Massima:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - DICHIARAZIONE ANNUALE - IN GENERE - RETTIFICA ED EMENDA DA PARTE DEL CONTRIBUENTE PER ERRORI MERAMENTE FORMALI IN PROPRIO DANNO - AMMISSIBILITÀ - ANCHE OLTRE IL TERMINE PREVISTO DALL'ART. 2, COMMA 8 BIS, DEL D.P.R. N. 322 DEL 1998, INTRODOTTO DALL'ART. 2 DEL D.P.R. N. 435 DEL 2001 - FONDAMENTO.

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 dall'art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, come introdotto dall'art. 2 del d.P.R. n. 435 del 2001), poiché questa 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.

NOTA

Cfr. la sentenza n. 5852 del 13 aprile 2012

8. Sent. n. 19710 del 28 agosto 2013

(emessa il 31 gennaio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Merone, Rel. Cigna

NON OCCORRE IL PARERE DEL CONSIGLIO DI STATO PER APPROVARE I PARAMETRI PRESUNTIVI

Massima:

PARAMETRI PRESUNTIVI – DPCM DI APPROVAZIONE – PARERE DEL CONSIGLIO DI STATO – NECESSITÀ – ESCLUSIONE

In tema di accertamento tributario, il D.P.C.M. 29 gennaio 1996 (sulla "Elaborazione dei parametri per la determinazione di ricavi, compensi e volume d'affari sulla base delle caratteristiche e delle condizioni di esercizio sull'attività svolta", determinati ai sensi della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 181) non viola la L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, per essere stato emanato senza il parere preventivo del Consiglio di Stato, in quanto non è un atto di natura regolamentare - né attuativo di legge, ai sensi del primo comma, né delegificante, ai sensi del comma 2 -, non essendo espressione di una potestà normativa, secondaria rispetto a quella legislativa, attribuita all'amministrazione, e non disciplina in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma è solo un provvedimento amministrativo a carattere generale, in quanto espressione di una semplice potestà amministrativa, essendo rivolto alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili.

NOTA

Cfr. la sentenza n. 15651 del 21 giugno 2013

9. Sent. n. 21313 del 18 settembre 2013

(emessa il 9 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Sambito

LE CONTROVERSIE SUI CREDITI DI IMPOSTA NON SONO DI COMPETENZA DELLA CTP DI PESCARA

Massime:

CONCESSIONE DI CREDITI DI IMPOSTA – CENTRO OPERATIVO DI PESCARA – COMPITI – LIMITI

Il centro operativo di Pescara ha potere di istruttoria, controllo ed eventuale attribuzione del beneficio inerente al credito d'imposta, ma non quello impositivo, e quindi è carente di legittimazione nel processo, che spetta unicamente all'ente impositore, che è l'agenzia delle entrate, ufficio del domicilio fiscale del contribuente, che si avvale della competenza, per così dire tecnica, del medesimo centro solo per l'istruttoria delle pratiche di che trattasi.

PROCESSO TRIBUTARIO – COMPETENZA PER TERRITORIO – CONTENZIOSO RELATIVO ALLA CONCESSIONE DI CREDITI DI IMPOSTA – COMPETENZA ESCLUSIVA DEGLI UFFICI DI PESCARA – ESCLUSIONE

Gli artt. 10 D.lgs. 546/92 e 10, comma 1 lett. b) del DL. n. 138/02 (istitutivo del centro operativo di Pescara), non prevedono (a meno che non si tratti di ricorsi contro i provvedimenti di rimborso contenenti errori o duplicazioni addebitabili solo al centro operativo) una competenza giudiziaria per territorio derogatoria a quella generale fondata sul domicilio fiscale del contribuente; in quanto simile competenza esclusiva degli uffici di giustizia tributaria di Pescara determinerebbe un aggravio della posizione del contribuente con domicilio in sede molto lontana, ed un inevitabile "vulnus" al diritto pieno di difesa. Perciò correttamente l'impugnazione avverso l'atto con cui il centro operativo di Pescara rigetta l'istanza di concessione del credito, viene proposta avanti al

giudice del domicilio del contribuente dal momento che l'ente impositore è pur sempre l'agenzia delle entrate.

NOTA

Cfr. l'ordinanza n. 22737 del 8 novembre 2010 e la sentenza n. 23003 del 12 novembre 2010.

L'art. 28 del D.L. 78/2010 (convertito in legge 122/2010) al suo secondo comma prevede che "le attività di controllo e di accertamento realizzabili con modalità automatizzate sono incrementate e rese più efficaci attribuendone la effettuazione ad apposite articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 71, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300".

Per impedire che la riforma incidesse sui diritti di difesa del contribuente si è però provveduto a integrare l'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente la «competenza per territorio», stabilendo che "se la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'art. 71 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista da legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso".

Vedi altresì la sentenza n. 3342 del 12 febbraio 2013 secondo cui "in sede di contenzioso tributario, il Centro di servizio delle imposte dirette e indirette di Pescara, il quale procede alla revoca totale o parziale dei crediti d'imposta, dopo aver comunicato al contribuente l'avvio del relativo procedimento, ai sensi dell'art. 7 del d.m. n. 311 del 1998, resta privo di legittimazione nel processo in relazione ad atti ad esso ascrivibili, spettando essa all'ufficio delle entrate: infatti, l'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che, in ipotesi di ricorso avverso il diniego di rimborso di somme erroneamente versate dal contribuente, ovvero di diniego di agevolazioni, è parte del processo, se l'ufficio è un Centro di servizio, l'Ufficio delle entrate del Ministero al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso".

10. Sent. n. 21562 del 20 settembre 2013

(emessa il 20 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Terrusi

ANCHE IL CONSULTORIO FAMILIARE PUÒ ESSERE UNA ONLUS

Massima:

OPERE DI BENEFICENZA – ONLUS – ISCRIZIONE AL REGISTRO – CONSULTORIO FAMILIARE – SPETTANZA

Il fine solidaristico proprio delle Onlus comporta soltanto che esse svolgano la loro attività in favore di persone in situazione di svantaggio e non distribuiscano utili; è invece consentito che le Onlus percepiscano corrispettivi purché non sia provato il perseguimento di un lucro attraverso distribuzione di utili (viene perciò rigettato il ricorso della Agenzia avverso la sentenza di merito che aveva riconosciuto la qualifica di ONLUS ad un consultorio familiare).

NOTA

Cfr. la sentenza delle Sezioni Unite n. 24883 del 9 ottobre 2008, nonché la sentenza n. 9661 del 23 aprile 2009

11. Sent. n. 22130 del 27 settembre 2013

(emessa il 8 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Pivetti, Rel. Conti

NON È DETTO CHE L'ANTIECONOMICITÀ SIA PROVA DELLA EVASIONE IVA

Massime:

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – CRITERI PER L'APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE DIRETTE – AUTOMATICA APPLICAZIONE – ESCLUSIONE

Non è consentito applicare direttamente ed automaticamente all'IVA i principi espressi in tema di imposizione diretta con riguardo al tema dell'antieconomicità; a ciò ostando la particolare natura dell'IVA correlata al principio di neutralità che si esprime attraverso il riconoscimento ad ogni fornitore o prestatore di servizio che ha corrisposto l'IVA per l'acquisto di beni o servizi di detrarre l'IVA relativa ai costi sostenuti secondo il noto meccanismo della detrazione. Infatti, il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purchè queste siano, in linea di principio, di per sè soggette all'IVA (v., segnatamente, sentenze Gabalfrisa e a., cit., punto 44; 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I 1609, punto 78, nonché Mahagèben e David, cit., punto 39; Corte giust. 6 settembre 2012, C-324/1 I.Gabor Toth, p. 24. E più volte la Corte di Giustizia ha sottolineato la centralità del diritto di detrazione nel meccanismo dell'IVA, diritto che, in linea di principio, non può subire limitazioni, essendo inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche. Ed è proprio questo meccanismo a consentire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale che si interrompe allorché il bene o servizio viene reso al consumatore finale. Per parte sua l'art. 17 della sesta direttiva CEE (rilevante ratione temporis ai fini della presente controversia), riconducendo il diritto a detrazione all'esigibilità ed inerenza dell'acquisto del bene o servizio non contempla alcun diretto riferimento al tema del "valore" del bene o servizio. Nè tale riferimento sussiste nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19. Pertanto la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato è irrilevante (v., Corte giust. 20 gennaio 2005, causa C- 412/03, Hotel Scandio Gasaback, punto 22). Del resto, qualora beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'IVA, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. È solo a livello del consumatore finale che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale - cfr. Corte giust. 26 aprile 2012, cause riunite C- 621/10 e C-129/11, Balkan p. 47. Tali principi, d'altra parte, sono stati ribaditi dalla Corte di Giustizia anche con specifico riguardo alle operazioni infra gruppo. L'ordinamento comunitario prevede delle limitazioni a tale principio ma sempre collegate all'ipotesi che la persona interessata all'operazione non goda del diritto alla detrazione e che, dunque, possa derivare un danno all'erario per effetto dei comportamenti abusivi posti in essere dai contribuenti coinvolti nella filiera nelle operazioni commerciali. In tali ipotesi, infatti, emerge in modo chiaro il pericolo di perdite di gettito per l'Erario che l'art. 80 della dir.2006/112/CEE ha inteso elidere prevedendo, al par. 1 che "Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:...". E la giurisprudenza comunitaria non ha chiarito che le ipotesi contemplate dall'art. 80 cit. sono tassative, tanto che una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base imponibile sia pari al valore normale

dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella stessa, in particolare qualora il soggetto passivo benefici del diritto a detrarre interamente l'IVA - cfr. Corte giust. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11, Balkan p. 52.

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – CRITERI PER L'APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE DIRETTE – AUTOMATICA APPLICAZIONE – ESCLUSIONE – CRITERIO DI ANTIECONOMICITÀ – ABUSO DI DIRITTO

Poichè il sistema di tassazione diretta, nel suo complesso, non ha alcun rapporto con quello dell'IVA, non può ritenersi che una soluzione a livello di normativa sull'IVA diversa da quella espressa per i tributi diretti crei un vulnus al principio di non discriminazione - cfr. Corte giust. 17 marzo 2007, causa C- 35/05 - in condizioni normali non è consentito all'amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione dell'IVA per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico. Tale verifica l'amministrazione può fare solamente allorché la riscontrata antieconomicità rilevi quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad IVA. Se dunque l'amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta. Potrà ancora accadere che l'antieconomicità costituisca indizio di abuso del diritto che presuppone un uso "artificioso" di una forma giuridica e cioè l'uso concreto di essa non per l'affare per il quale essa è tipicamente prevista, ma per uno scopo diverso, univocamente ed esclusivamente rivolto a perseguire un indebito risparmio fiscale.

12. Sent. n. 21454 del 19 settembre 2013

(emessa il 20 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. lav. - Pres. Roselli, Rel. Blasutti

PAGA I DANNI LA AMMINISTRAZIONE CHE RIFILA AL CITTADINO INFORMAZIONI INGANNEVOLI

Massima:

PRINCIPI COSTITUZIONALI – OBBLIGHI DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE – COMPORTAMENTO DI BUONA FEDE – CONSEGUENZE – CASO DI SPECIE

La buona fede quale criterio di comportamento opera non soltanto nei rapporti obbligatori di diritto privato ma anche in quelli tra pubblici poteri e cittadini. Essa infatti esprime un principio costituzionale non scritto ma ricavato dall'art. 3 cpv. Cost. e vincola la pubblica amministrazione a rispettare, così nell'esercizio dei poteri autoritativi come nell'ambito dei rapporti contrattuali, l'affidamento e l'attendibilità delle sue dichiarazioni. Sussiste perciò l'obbligo, a carico dell'Amministrazione, di non frustrare la fiducia di soggetti titolari di interessi indisponibili, tra l'altro fornendo informazioni errate o anche dichiaratamente approssimative. Queste ultime, in particolare, non sono conformi a correttezza in quanto rese da enti pubblici dotati di poteri di indagine e certificazione, nonché incidenti su interessi al conseguimento e godimento di beni essenziali della vita, come quelli garantiti dall'art. 38 Cost.

NOTA

La sezione Lavoro enuncia questo principio in riferimento al rapporto tra l'INPS ed un assicurato affermando il diritto dell'assicurato a ricever un congruo risarcimento dei danni derivanti dalle errate informazioni fornite dall'INPS, sulla cui base aveva rassegnato le dimissioni dal lavoro nel convincimento di avere raggiunto il requisito contributivo per accedere alla pensione di anzianità. E ciò sebbene le informazioni fossero state fornite a mezzo di estratti-conto assicurativi, privi di sottoscrizione, contenenti risultanze di archivio, rilasciati a semplice richiesta dell'interessato, non riconducibili alla fattispecie di certificazione rilasciata a domanda dell'assicurato e sottoscritta dal funzionario responsabile di cui alla L. n. 88 del 1989, art. 54, secondo cui "è fatto obbligo agli enti previdenziali di comunicare, a richiesta esclusiva dell'interessato o di chi ne sia da questi legalmente delegato o ne abbia diritto ai sensi di legge, i dati richiesti relativi alla propria situazione previdenziale e pensionistica"; l'ultimo periodo di questa norma dispone che: "la comunicazione da parte degli enti ha valore certificativo della situazione in essa descritta".

La sentenza in rassegna supera esplicitamente la precedente pronuncia n. 7683 del 30 marzo 2010 secondo cui nell'ipotesi in cui l'INPS abbia fornito all'assicurato una erronea indicazione (in eccesso) del numero dei contributi versati, solo apparentemente sufficienti a fruire di pensione di anzianità, va esclusa la responsabilità dell'INPS per il danno sofferto dall'interessato a causa della successiva interruzione del rapporto di lavoro per dimissioni e del versamento dei contributi, ove la situazione contributiva sia stata comunicata dall'ente a prescindere da una domanda dell'interessato, con la specificazione della provvisorietà dei dati forniti e dell'eventuale presenza di errori, al fine di verificare, con la collaborazione dell'assicurato, la sua posizione contributiva. In quanto "Il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni limitandone l'attività legislativa e amministrativa (v., per recenti applicazioni in materia tributaria, Cass. n. 21513 del 2006; Cass. n. 9308 del 17 aprile 2013). Esso trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.)".

13. Sent. n. 22166 del 27 settembre 2013

(emessa il 4 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Meloni

LE LOCAZIONI INFERIORI AI SEI MESI COSTITUISCONO (AI FINI IVA) ATTIVITÀ ANALOGHE A QUELLE ALBERGHIERE

Massima:

L'uso del criterio della fornitura di un alloggio di breve durata (inferiore ai sei mesi) appare ragionevole a garantire che le operazioni effettuate da soggetti imponibili che svolgono attività analoga a quella di un albergo, ovvero fornitura di un alloggio temporaneo nell'ambito di un rapporto commerciale, siano assoggettate ad imposta ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 tabella A parte 3 n. 120 in relazione alla L. 17 maggio 1983, n. 217, art. 6 e successive modificazioni. In relazione a quanto statuito dalla Corte di Giustizia non resta quindi che concludere che l'uso del criterio della fornitura di un alloggio di breve durata (inferiore ai sei mesi) appare ragionevole a garantire che le operazioni effettuate da soggetti imponibili che svolgono attività analoga a quella di un albergo, ovvero fornitura di un alloggio temporaneo nell'ambito di un rapporto commerciale, siano assoggettate ad imposta ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 tabella A parte 3 n. 120 in relazione alla L. 17 maggio 1983, n. 217, art. 6 e successive modificazioni.

14. Sent. n. 22163 del 27 settembre 2013

(emessa il 22 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cappabianca, Rel. Virgilio

IL GIUDICE TRIBUTARIO PUÒ DISAPPLICARE UN REGOLAMENTO SOLO SE LA QUESTIONE È SOLLEVATA IN SEDE DI IMPUGNAZIONE

Massima:

Il principio in virtù del quale il potere del giudice tributario, attribuitogli dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, di disapplicare regolamenti o altri atti generali, rilevanti ai fini della decisione, non può essere esercitato allorché prescinda completamente dai motivi di impugnazione dell'atto impositivo del quale quei provvedimenti costituiscono il presupposto: occorre, cioè, che i motivi di ricorso abbiano in qualche modo coinvolto la legittimità dell'atto presupposto (ad es., nella controversia in esame, abbiano contestato la legittimità dei parametri stabiliti dal D.P.C.M. sopra citato, o direttamente la validità di quest'ultimo) .

15. Sent. n. 20771 del 11 settembre 2013

(emessa il 9 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Adamo, Rel. Perrino

MANCATA REGISTRAZIONE E FATTURAZIONE DA PARTE DEL COMMITTENTE E OBBLIGO DI VERSAMENTO DELL'IVA (SENZA POSSIBILITÀ DI COMPENSAZIONE)

L'omessa registrazione e fatturazione, da parte della committente, delle prestazioni di servizi ricevute da soggetto straniero privo di stabile organizzazione in Italia che non abbia ivi nominato un proprio rappresentante fiscale integra violazione di obblighi sostanziali, consentendo il recupero dell'imposta evasa, che non può essere compensata, ex post, in virtù di esercizio del diritto di detrazione; ciò in quanto la violazione degli obblighi di registrazione ha senz'altro, per conseguenza, natura sostanziale. Perché si configuri violazione formale non punibile, come emerge anche dal testo della sentenza Ecotrade della Corte di giustizia è difatti necessario che essa, per un verso, non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, per altro verso, non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (nozione, questa, che è stata poi recepita dal diritto positivo con l'articolo 6, comma 5 bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472), là dove, nel caso de quo, la violazione in questione, per un verso, incide sul versamento del tributo e, per l'altro, ostacola l'azione di accertamento dell'ufficio.

16. Sent. n. 20486 del 6 settembre 2013

(emessa il 6 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Adamo, Rel. Meloni

REVERSE CHARGE: INOSSERVANZA DELLE FORMALITÀ E DETRAZIONE DELL'IVA

Nel meccanismo del reverse charge, l'inosservanza da parte del contribuente delle formalità prescritte dalla normativa nazionale, ossia dell'obbligo di emettere autofattura, non può privarlo del

suo diritto a detrazione, giacché il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali siano stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi (essendo tali, in presenza di reverse charge, i cessionari o committenti): in tal senso, Corte di giustizia UE, sent. 8.5.2008, in cause riunite C-95/07, C-96/07 le cui massime, per quanto interessa, sono le seguenti: "L'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno Stato membro in applicazione dell'art. 18, n. 1, lett. d), della sesta direttiva non può privarlo del suo diritto a detrazione posto che, in forza del principio di neutralità fiscale, la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto a monte deve essere accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi"; "I provvedimenti adottati dagli Stati membri affinché i soggetti passivi assolvano agli obblighi di dichiarazione e di pagamento o agli altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, non possono essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Orbene, una prassi di rettifica e di accertamento che sanziona l'inosservanza, ad opera del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione, eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi ai sensi dell'art. 22, n. 7, della sesta direttiva, posto che il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione, allo scopo di sanzionare l'inosservanza dei detti obblighi".

17. Sent. n. 20007 del 30 agosto 2013

(emessa il 4 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. I - Pres. Salmè, Rel. Lamorgese

CONTRIBUTI CONSORTILI E PERIMETRO DI CONTRIBUENZA

Massima:

L'approvazione del perimetro di contribuenza - che non si identifica con il comprensorio consortile - produce l'effetto di esonerare il Consorzio dall'onere di provare il beneficio diretto e specifico ricevuto dall'immobile ivi incluso e determina l'onere del consorziato di contestare specificamente i vantaggi derivanti dalle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorziato; trattandosi di una presunzione iuris tantum e non iuris et de iure (che può derivare solo dalla legge), non viene meno il diritto del contribuente di fornire la prova contraria e quindi di dimostrare l'insussistenza del beneficio, anche se non abbia impugnato il piano in sede amministrativa.

18. Sent. n. 20302 del 4 settembre 2013

(emessa il 4 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Adamo, Rel. Olivieri

IL CONTRIBUENTE CHE RICORRE AL REGIME DEL MARGINE DEVE AVERE LA MASSIMA ATTENZIONE

Massima:

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – COMMERCIO BENI MOBILI DI “SECONDA MANO” – REGIME DEL MARGINE – APPLICAZIONE – ONERE DELLA PROVA

L'esame della regolarità formale del documento di circolazione, attesi gli effetti giuridici connessi alla continuità delle trascrizioni ed al possesso dello stesso documento, rientra tra i compiti che un operatore commerciale minimamente avveduto è tenuto a svolgere nell'esercizio dell'attività economica se intende evitare di incorrere nella responsabilità contrattuale per inadempimento nei confronti dei propri clienti acquirenti dei veicoli. La verifica dei dati risultanti dal libretto di circolazione, in quanto strettamente inerente alla stessa attività commerciale di compravendita dei veicoli, non può essere, pertanto, situata nell'ambito dei controlli amministrativi demandati in via esclusiva alla Amministrazione finanziaria, e neppure nell'ambito delle misure di precauzione richieste alla ditta cessionaria laddove sussistano motivi di sospetto in ordine alla evasione d'imposta, ma deve essere cronologicamente collocata in un momento anteriore concernente la normale verifica da parte dell'acquirente della corrispondenza della qualità della merce a quella dedotta in contratto ed oggetto del programma negoziale. Ne consegue che proprio dalla agevole (non occorrendo avvalersi di informazioni acquisite aliunde, nè della necessaria cooperazione di autorità amministrative, nazionali od estere, nè della cooperazione di soggetti terzi) rilevazione - mediante esame dei dati dei libretti di circolazione che accompagnavano i veicoli ceduti dai fornitori - delle originarie intestazioni proprietarie a soggetti passivi (società di autonoleggio; società concessionarie della rivendita di auto) legittimati a portare in detrazione l'IVA corrisposta "a monte" (al momento dell'acquisto dei veicoli), può emergere, come nel caso di specie, quell'elemento oggettivo di natura indiziaria che è richiesto dalla giurisprudenza comunitaria ai fini della insorgenza del dovere imposto alla società cessionaria di adoperarsi con la massima diligenza per verificare la correttezza fiscale della operazione (nella specie per verificare la sussistenza del presupposto stesso al quale la legge ricollega la applicabilità del regime speciale IVA del margine di utile).

NOTA

Cfr. la sentenza n. 17234 del 12 luglio 2013

19. Sent. n. 19745 del 28 agosto 2013

(emessa il 6 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Adamo, Rel. Conti

COOPERATIVE – GARANZIE MUTUALISTICHE – APPLICAZIONE DELL'IVA

Massima:

L'attività di prestazione di garanzie mutualistiche, ma anche di facilitazione dell'accesso al credito da parte dei propri soci, da parte di una società cooperativa, è attività non commerciale, ai sensi dell'art. 4 d.P.R. 633/72 e, quindi, non è soggetta ad IVA, per cui non compete il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti relativi a tale attività, ai sensi dell'art. 19, co. 2 d.P.R. 633/72; per gli acquisti di beni da parte di una società il requisito dell'inerenza, ai fini della detraibilità dell'imposta, non può presumersi sulla base della sola qualità di imprenditore dell'acquirente, ma va provato da colui che invoca la detrazione.

20. Sent. n. 20238 del 4 settembre 2013

(emessa il 28 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Crucitti

IL FERROVIERE ITALIANO CHE LAVORA A MODANE PAGA LE TASSE IN ITALIA

Massima:

IMPOSTE SUI REDDITI – REDDITI VERSATI IN FRANCIA DA UN SOGGETTO ITALIANO AD UN LAVORATORE ITALIANO – IMPONIBILITÀ IN ITALIA

In materia di imposte sui redditi, l'obbligazione tributaria grava, in linea di principio, su tutti i possessori di reddito (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 1 TUIR presupposto oggettivo) residenti o meno nel territorio dello Stato (art. 2 T.U.I.R. soggetti passivi). I primi vengono incisi in base al criterio soggettivo dell' "utile mondiale" (nel senso che "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi ovunque posseduti" come precisa l'art. 3, par.1 TUIR) mentre per i soggetti non residenti il prelievo fiscale avviene in base al criterio oggettivo di "territorialità" della fonte del reddito (nel senso che il reddito complessivo imponibile per i non residenti è formato soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato). L'adozione del doppio criterio di prelievo (inteso ad escludere "zone franche" della imposizione), in base all' "utile mondiale" del soggetto e alla territorialità della fonte del reddito, espressione della sovranità dello Stato sui cittadini e sul territorio, implica il rischio di doppie imposizioni rispetto a quei Paesi che utilizzano gli stessi criteri. Di qui l'esigenza di adottare appositi accordi tra gli Stati, che prevalgano sulla normativa interna, oltre che per il generale principio sancito dall'art.10 della Costituzione (pacta sunt servata) per espressa disposizione di legge (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 75 nell'applicazione, delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia). Nel caso di retribuzioni corrisposte dalle Ferrovie dello Stato non trova però applicazione l'art. 19 della Convenzione italo francese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito fatta a Venezia il 5.10.1989, della L. 7 gennaio 1992, n. 20 in quanto tale norma pattizia, a differenza della corrispondente disposizione della Convenzione Italia-Svizzera (la quale prevede espressamente che le remunerazioni pagate dalle Ferrovie dello Stato - art.19 par. 1 e 2 - a una persona fisica che ha nazionalità di detto Stato a titolo di servizi resi sono imponibili soltanto nello Stato contraente da dove provengono dette remunerazioni) stabilisce che le remunerazioni, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale - per quanto riguarda l'Italia - o da un suo ente territoriale - per quanto riguarda la Francia - a una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione o ente, sono imponibili soltanto in questo Stato". È perciò evidente l'inapplicabilità della stessa alle Ferrovie dello Stato, soggetto (nella sua qualità di ente autonomo economico di diritto pubblico prima e persona giuridica di diritto privato oggi) che non può essere ricompreso nell'ambito della definizione del citato art. 19 n.1 il quale ricomprende le funzioni strettamente pubbliche svolte dallo Stato. Ciò però, non comporta l'applicabilità dell'art. 15 stessa convenzione dettato in materia di lavoro subordinato. Ed invero, per la specifica materia oggetto di controversia, vige, con carattere di specialità, la Convenzione tra Italia e Francia relativa alle stazioni internazionali di Modane e Ventimiglia conclusa a Roma il 29 gennaio 1951, ratificata in Italia con L. 31 ottobre 1952, n. 1907, applicabile alla fattispecie, avendo il contribuente prestato la propria attività lavorativa in favore delle Ferrovie dello Stato italiane presso la stazione di Modane. E quest'ultima convenzione dispone: "Les ressortissants italiens attaches au service de la gare de Modane sont exemptes, en France, de toute contribution perçue par le compte de l'Etat ou des collectivités locales dans la limite des revenus ou autres éléments imposables se rapportant à l'exercice de leur fonctions" ovvero che: "i cittadini italiani addetti al servizio della stazione di Modane sono esonerati, in Francia, da qualsiasi contributo per conto dello Stato o delle comunità locali entro il limite dei ricavi o di altri elementi passivi relativi all'esercizio delle loro funzioni". In altri termini, la Convenzione prevede che i cittadini italiani, per il lavoro svolto nella stazione di Modane, beneficino in Francia dell'esenzione totale da imposizione sia erariale che locale. Ciò posto, ritornando è esclusa l'ipotesi della doppia imposizione, sia sul piano della disciplina interna, in forza del principio generale del divieto di doppia imposizione (art. 126 TUIR nel testo applicabile ratione temporis) sia, sul piano dei rapporti internazionali (nella specie, con la Francia), in forza della suddetta Convenzione e dall'ulteriore Convenzione bilaterale ratificata e resa esecutiva con la L. 7 gennaio 1992, n. 20, intesa appunto ad evitare doppie imposizioni come si legge nel suo titolo. Va, però, escluso anche che, nella specie, si tratti di reddito sottratto ad imposizione in entrambi gli Stati perché tale ipotesi si risolverebbe in una esenzione non prevista dalla legge, in contrasto con

il principio costituzionale, secondo il quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., comma 1, che sancisce il principio di completezza dell'ordinamento giuridico tributario.

NOTA

Cfr. la sentenza n. 24455 del 2 ottobre 2008. Il reddito di lavoro dipendente di un cittadino italiano che pur vivendo all'estero (ed essendo iscritto all'AIRE) abbia in Italia il centro dei propri interessi (unità immobiliari) e quindi sia residente in Italia, ricevuto da un datore di lavoro residente in Italia (nel caso di specie Ente Ferrovie Italiane) in corrispettivo di una attività dipendente svolta in Svizzera (nel caso di specie presso la sede delle Ferrovie Italiane a Chiasso), imponibile soltanto in Italia (art. 4, § 2, 19 e 15 della Convenzione italo-svizzera del 9 marzo 1976, ratificata con L. 23 dicembre 1978, n. 943).

21. Sent. n. 21319 del 18 settembre 2013

(emessa il 20 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Merone, Rel. Chindemi

IL GIUDICE DELL'OTTEMPERANZA NON PUÒ APPLICARE LA COMPENSAZIONE

Massime:

PROCESSO TRIBUTARIO – GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA – COMPENSAZIONE –
INAPPLICABILITÀ

Nel giudizio di ottemperanza, il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato, di talché deve ritenersi esclusa la possibilità di applicare al giudizio di ottemperanza l'istituto civilistico della compensazione, in quanto la dichiarazione di estinzione del debito per compensazione presuppone un accertamento del giudice che travalica i limiti fissati dal contenuto del giudicato ed è sottratto alla sua competenza

NOTA

Cfr. la sentenza n. 11450 del 25 maggio 2011; e la sentenza n. 30058 del 23 dicembre 2008 (ne deriva, per ineludibile sviluppo logico, che il fermo amministrativo, finalizzato alla compensazione del debito dell'erario con il credito vantato a diverso titolo nei confronti del contribuente, non può essere opposto nel giudizio di ottemperanza ma solo in quello di cognizione).

22. Sent. n. 20249 del 4 settembre 2013

(emessa il 24 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Virgilio

L'AGEVOLAZIONE IRPEG IN FAVORE DEGLI ENTI OSPEDALIERI NON SI APPLICA ALLE USL

Massima:

Il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 nell'elencare i soggetti a favore dei quali l'IRPEG è ridotta alla metà - a condizione che abbiano personalità giuridica: comma 2 - ha mantenuto, alla lett. a), la originaria dizione "enti ospedalieri" pur dopo la sua sostituzione operata con il D.L. n. 331 del 1993 (convertito in L. n. 427 del 1993), in epoca successiva, quindi, alla riforma sanitaria del 1992, che ha istituito le USL; ne deriva che la suindicata agevolazione tanto più in quanto espressamente inserita tra quelle di "carattere soggettivo", non è applicabile alle aziende sanitarie locali, neanche in via di interpretazione estensiva (pur in astratto possibile anche in materia di norme tributarie agevolative). Alle aziende sanitarie locali resta, invece, applicabile la previsione di cui all'art. 74, comma 2, lett. b), del T.U.I.R. (già art. 88), secondo il quale, in tema di IRPEG, non costituisce esercizio di attività commerciale "l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali". Al riguardo va ribadito il consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il reddito fondiario degli immobili strumentali utilizzati in relazione a tali attività non subisce la "trasformazione" in reddito d'impresa del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 40, comma 1, con la conseguenza che il reddito complessivo va determinato in maniera atomistica, sommando i vari redditi, compresi quelli fondiari, come espressamente dispone l'art. 108 del D.P.R. citato.

23. Sent. n. 20310 del 4 settembre 2013

(emessa il 17 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Merone, Rel. Chindemi

FERMO AMMINISTRATIVO E PREAVVISO

Massima:

Il fermo amministrativo, pur essendo atto funzionale all'espropriazione forzata, è, tuttavia, riferibile a procedura diversa ed estranea ad essa, trattandosi di atto funzionale a portare a conoscenza del debitore la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, non essendo inserito, come tale, nella sequenza procedimentale dell'espropriazione forzata; pertanto, il concessionario non deve provvedere alla preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 50, comma 2, disposizione, questa, applicabile solo nel circoscritto ambito dell'esecuzione forzata.

24. Sent. n. 20285 del 4 settembre 2013

(emessa il 23 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Crucitti

ANCHE UN TENNISTA ATTIVO SUI CIRCUITI INTERNAZIONALI PUÒ RISIEDERE A MONTECARLO

Massima:

Anche quando trovi applicazione il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2 bis (TUIR) (nel testo vigente *ratione temporis*) il quale, nel prevedere che si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed

emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, determinando un'inversione probatoria a carico del contribuente, merita conferma la sentenza di merito che abbia affermato la effettività della residenza a Montecarlo di un tennista professionista attivo sui circuiti internazionali ove la sentenza abbia analiticamente valutato le prove documentali fornite dal Contribuente (quali il contratto di affitto relativo ad un appartamento sottoscritto dai coniugi, la regolare corresponsione degli affitti e delle spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari, superando la circostanza addotta dalla Agenzia secondo cui i viaggi aerei del contribuente avevano come meta principale località italiane), evincendone che il Principato di Monaco era il luogo in cui il contribuente aveva la sede principale non solo degli affari ed interessi economici ma, soprattutto, delle proprie relazioni personali.

NOTA

Cfr. la sentenza n. 14439 del 15 giugno 2010: in tema d'imposte sui redditi, l'art. 2, secondo comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 individua, perché sussista la residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile; ne consegue, pertanto, che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (nel caso di specie in Uruguay) non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto conservi nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali (nel caso di specie il contribuente disponeva di partecipazioni societarie in Italia, aveva la moglie residente ad Arezzo, un figlio universitario a Firenze, proprietario di auto immatricolate in Italia, era intestatario di un c.c. bancario, aveva rilasciato procure per vendite immobiliari all'estero). In proposito si deve infatti ricordare che utili elementi interpretativi si desumono dalla giurisprudenza comunitaria, perché, pure in un rapporto non caratterizzato dalla rilevanza delle relative norme e benché la materia delle imposte dirette non rientri nelle competenze dell'unione, l'esercizio di tale competenza da parte degli Stati membri non può prescindere dal diritto UE. Sotto questo profilo, l'interpretazione dell'art. 2 d.p.r. n. 917/86 deve essere in armonia con l'affermazione della giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui "ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, secondo comma, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali. In relazione ai trasferimenti di residenza a Montecarlo vedi le sentenze n. 12259 del 19 maggio 2010 (in questa Rassegna 5/2010) e n. 26439 del 4 novembre 2008: appare congruamente motivata la sentenza di merito che affermi la fittizietà della residenza anagrafica estera (nel caso di specie monegasca) del contribuente in considerazione della provenienza esclusiva dei redditi del contribuente stesso dal territorio italiano; e del fatto che costui non abbia offerto alcuna documentazione o prova relativa al trasferimento del proprio nucleo familiare, alla iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del paese estero, alla stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali nel nuovo paese adeguati ai bisogni abitativi del proprio nucleo familiare, alla esistenza di fatture e ricevute di erogazione gas-luce-telefono e di altri canoni tariffari pagati nel paese estero, in ordine all'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del paese di immigrazione, infine in ordine alla esistenza di una qualunque attività economica con carattere di stabilità nel nuovo paese (mentre risultava aver conservato una abitazione in Italia nel Comune di Formello).

25. Sent. n. 20482 del 6 settembre 2013

(emessa il 13 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Crucitti

SOLO I RISARCIMENTI DANNI PER INVALIDITÀ PERMANENTE O MORTE NON SONO REDDITO IMPONIBILE

Massima:

Tutte le indennità conseguite dal lavoratore a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi, ad esclusione di quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, e quindi, tutte le indennità aventi causa o che traggono origine dal rapporto di lavoro, comprese le indennità per la risoluzione del rapporto per illegittimo comportamento del datore di lavoro costituiscono redditi da lavoro dipendente e come tali sono assoggettati a tassazione separata ed a ritenuta d'acconto.

26. Sent. n. 20496 del 6 settembre 2013

(emessa il 10 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Greco

L'ACCERTAMENTO PARZIALE PUÒ ESSERE UTILIZZATO PER TUTTI I REDDITI

Massima:

L'accertamento parziale non è circoscritto all'accertamento del reddito d'impresa o solo a talune delle categorie di redditi di cui all'art. 6 del T.U.I.R., nè, del resto, è richiesto all'ufficio di fornire la "prova certa" del maggior reddito, prova che può invece essere raggiunta anche con le presunzioni di cui alla fonte legale (qualora "risultino elementi che consentano di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarata, gli uffici possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibile"), fatta sempre salva la possibilità per il contribuente di fornire specifica prova contraria, che il giudice d'appello ha accertato non essere stata offerta ("prove acquisite in sede di accertamento tributario, e in particolare per quanto riguarda gli accertamenti bancari, peraltro non contraddette da specifiche prove contrarie da parte dell'appellante").

27. Sent. n. 20505 del 6 settembre 2013

(emessa il 24 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Virgilio

NOTIFICA E PRODUZIONE DELLA CARTOLINA DI RICEVIMENTO

Massima:

In tema di notificazione dell'avviso di accertamento tributario, qualora la notificazione sia stata effettuata nelle forme prescritte dall'art. 140 cod. proc. civ. (e non in base a quelle, semplificate, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), ai fini della prova dell'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio, è necessaria la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata con la quale l'ufficiale giudiziario abbia dato notizia al destinatario dell'avvenuto compimento delle formalità di cui al suddetto articolo. E la produzione dell'avviso di ricevimento, sia della raccomandata di cui all'art. 149 c.p.c., per le notifiche a mezzo posta, sia di quella, avente funzione informativa, prevista dall'art. 140 c.p.c., è richiesta ai fini dell'ammissibilità dell'impugnazione (qualora il destinatario non abbia svolto attività difensiva), in quanto, pur non essendo tale avviso elemento costitutivo del procedimento di notificazione, è il documento con cui si fornisce la prova dell'avvenuto perfezionamento della notificazione per il destinatario: tale principio deve ritenersi applicabile, per ovvie esigenze di garanzia di difesa del contribuente (dato che l'omessa impugnazione dell'atto ritualmente notificato determina la incontestabilità della pretesa fiscale), anche al caso della notifica di un avviso o di un altro atto tributario autonomamente impugnabile - prodromico a quello oggetto di ricorso - che non sia stato impugnato dal contribuente. L'omissione della notifica dell'atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato: nella fattispecie, inoltre, risultava dallo stesso ricorso che la parte, nell'impugnare la cartella, aveva fatto valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, senza impugnare cumulativamente anche quest'ultimo, come pure le era consentito al fine di contestare radicalmente la pretesa tributaria.

28. Sent. n. 22181 del 27 settembre 2013

(emessa il 9 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Valitutti

ANCHE GLI ONERI DI UNA TRANSAZIONE BEN POSSONO ESSERE DEDUCIBILI

Massima:

In tema di tassazione, ai fini delle imposte sui redditi, delle perdite su crediti - la scelta imprenditoriale di transigere con un proprio cliente non rende indeducibile la perdita conseguente, dal momento che il legislatore (art. 66, co. 3 d.P.R. 917/86, nel testo applicabile *ratione temporis*) ha riguardo solo all'oggettività della perdita e non pone nessuna limitazione o differenziazione a seconda della causa di produzione della stessa, potendo legittimamente compiersi operazioni antieconomiche in base a considerazioni di strategia generale ed in vista di benefici economici su altri fronti. E tuttavia, è pur sempre necessario che siffatte strategie aziendali ed i relativi benefici vengano, quanto meno, allegati dal contribuente, il quale adduca - ad esempio - la convenienza economica della transazione ai fini di mantenere buoni rapporti con i debitori in vista di future occasioni di commesse di lavori già individuate. Va rilevato, infatti, che la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi del reddito è condizionata dalla sussistenza del requisito dell'inerenza all'attività di impresa, ai sensi dell'art. 75, co. 5 d.P.R. 917/86.

29. Sent. n. 21971 del 25 settembre 2013

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

GAS NATURALE È SOLO QUELLO “A BOCCA DI POZZO”

Massima:

Ai fini dell'esenzione vigente "ratione temporis"(art. 21 TUA, nel testo vigente prima del D.Lgs. n. 26 del 2007), una miscela di "gas metano" non può definirsi "gas naturale" se non si tratti di gas di giacimento, così come estratto a "bocca di pozzo", ma abbia subito i trattamenti modificativi e depurativi necessari per la destinazione alla commercializzazione e per l'immissione al consumo.

30. Sent. n. 21986 del 25 settembre 2013

(emessa il 26 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Conti

LE CESSIONI EFFETTUATE NEL DUTY FREE NON COSTITUISCONO CESSIONI ALLA ESPORTAZIONE

Massima:

Le cessioni, effettuate nei negozi duty free, dei beni da trasportarsi nei bagagli personali dei viaggiatori in transito verso paesi extracomunitari non costituiscono cessioni all'esportazione e non rilevano ai fini della creazione del plafond utilizzabile per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'IVA di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 2.

31. Sent. n. 19743 del 28 agosto 2013

(emessa il 9 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Adamo, Rel. Conti

APPLICAZIONE DELL'IVA ED OBBLIGHI DEL CESSIONARIO

Massima:

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – FATTURAZIONE – OBBLIGO DEL CESSIONARIO DEL BENE – LIMITI

L'art. 41, 5° comma, lett. b) d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633, in tema di violazioni dell'obbligo di fatturazione, implica l'obbligo, in capo al cessionario di un bene o al committente di un servizio, di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine alla identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, regolarizzando la fattura ai sensi dell'art. 21, ma non anche di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo allorché quest'ultimo, in una fattura recante l'esatta annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca (anche eventualmente in modo erroneo) l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta (dichiarazione prevista dal sesto comma di detto art. 21).

NOTA

Cfr. Cass. 8 marzo 2000, n. 2603, nonché la sentenza n. 19624 dell'11 settembre 2009.

32. Sent. n. 21555 del 20 settembre 2013

(emessa il 20 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Botta

I DENARI SOTTRATTI DALL'AMMINISTRATORE INFEDELE COSTITUISCONO PUR SEMPRE REDDITO DELL'ENTE

Massima:

Sono tassabili in capo ad un ente le somme entrate nella contabilità di un ente e per questo hanno costituito comunque "reddito" o "volume d'affari" ad esso imputabili. Il fatto che tali somme siano state, poi, distratte dal legale rappresentante a proprio vantaggio riguarda il rapporto tra l'ente e il proprio legale rappresentante, per indebita sottrazione di somme al bilancio dell'ente, che avrà diritto al risarcimento del danno nei confronti di quest'ultimo, e non il rapporto tra l'ente e l'amministrazione finanziaria, per l'omesso adempimento degli obblighi fiscali (nel caso di specie la sentenza impugnata aveva accertato "la colpevole mancanza - da parte dell'ente - di controlli su una gestione ed una contabilità ufficiale, attraverso la quale transitavano somme provenienti da comportamenti illeciti").

33. Sent. n. 22008 del 25 settembre 2013

(emessa il 4 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres Adamo, Rel. Valitutti

APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA ERARIALE DI CONSUMO

Massima:

IMPOSTA ERARIALE DI CONSUMO – NOZIONE DI FABBRICANTE

Il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 52, comma 1 (nel testo applicabile nella specie *ratione temporis*), dispone che "l'energia elettrica è sottoposta ad imposta erariale di consumo", e che "obbligato al pagamento dell'imposta è l'esercente l'officina di produzione di energia elettrica o il soggetto ad esso assimilato" (denominato "fabbricante"). Per "officina" deve, di poi, intendersi - a tenore del successivo art. 54 del decreto cit. - il "complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica, esercitati da una medesima ditta". E, a norma dell'art. 53, comma 2 del decreto cit., sono "considerati fabbricanti ai fini dell'imposizione" - in quanto tali soggetti all'obbligo di denuncia all'Ufficio, ai fini dell'acquisizione della relativa licenza di esercizio (comma 1) - e, quindi, soggetti all'imposta erariale sul consumo di energia elettrica e relative addizionali, "gli acquirenti di energia elettrica (...) a) che l'acquistano per farne rivendita". A tenore del D.Lgs. n. 79 del 1999, art. 2, comma 5 poi, è "cliente grossista", tenuto al pagamento delle imposte suindicate poiché assimilato al fabbricante, "la persona fisica o giuridica che acquista e vende energia elettrica senza esercitare attività di produzione, trasmissione e distribuzione nei Paesi dell'Unione europea". Quindi è tenuta al versamento dell'imposta una società - avente ad oggetto sociale la costruzione di aeromobili e veicoli spaziali, ed in possesso di licenza fiscale di officina elettrica, per l'esercizio di una centrale di cogenerazione per la produzione di vapore ed energia elettrica per usi propri - che, avendo di fatto dismesso la sua attività, abbia ceduto l'energia acquistata ad una serie di aziende operanti nello stesso polo industriale; in forza di un accordo "chiavi in mano" per il godimento, mediante contratti di comodato, di locazione o in forza di semplici convenzioni, di locali forniti di tutti i servizi, compresa la fornitura di energia elettrica. E il fatto che non siano intercorsi, specifici contratti di fornitura di energia elettrica non esime da imposizione, quale "cliente grossista" la società fornitrice. D'altro canto, anche la stipula di contratti a titolo gratuito, come il comodato, non è tale da escludere (a differenza dagli atti di liberalità) un interesse patrimoniale del cedente, sia pure indiretto; interesse tanto più evidente, nel caso concreto, in quanto le ditte cessionarie erano imprese rientranti nel medesimo polo industriale. Ne consegue che, in forza di dette cessioni di energia elettrica, la società cedente e le imprese

cessionarie non possono essere considerati come un soggetto unico, destinatario delle disposizioni agevolative previste dal D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 52, comma 2 (nel testo applicabile ratione temporis).

ACCISE - SULL'ENERGIA ELETTRICA - AGEVOLAZIONI PER GLI ALTI CONSUMI - APPLICAZIONE

Per quanto concerne l'imposta erariale sull'energia elettrica, va osservato che l'esenzione da tale imposta, concessa dal D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 52, comma 2, lett. o-bis), nella fattispecie di consumo mensile superiore a 1,2 milioni di chilowattora in regime di autoproduzione, non può riferirsi al consumo complessivo di una pluralità di aziende solo perché incluse nello stesso comprensorio industriale. In siffatta ipotesi, infatti, occorre viceversa disaggregare, ai fini del riconoscimento del beneficio, i consumi mensili di ogni singola azienda, in conformità alla natura sostanzialmente regressiva della tariffazione (maggiori i consumi, inferiori le tariffe), come tale riferita a ciascuna singola impresa, tenuta anche al pagamento delle addizionali locali in ragione della collocazione territoriale dei rispettivi imprese. Con la conseguenza che l'eccedenza della suddetta quantità di consumo mensile di energia, se dovuta al consumo di ditte diverse, sebbene collegate - in quanto facenti parte di uno stesso polo industriale - dalla distribuzione dell'energia elettrica da parte dell'azienda da considerarsi "produttrice", non consente l'applicabilità dell'esenzione da imposta D.Lgs. n. 504 del 1995, ex art. 52, comma 2, lett. o bis). Del pari, l'addizionale provinciale, prevista dal D.L. n. 511 del 1988, art. 6 in ordine a qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, fino al limite massimo di 200.000 chilowattora di consumo al mese, si applica in relazione a ciascun distinto punto di acquisto dell'energia, in ogni caso in cui una pluralità di essi facciano capo ad un medesimo soggetto giuridico.

34. Sent. n. 22147 del 27 settembre 2013

(emessa il 9 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres Cappabianca, Rel. Virgilio

L'ULTRAPETIZIONE DEVE ESSERE TEMPESTIVAMENTE DEDOTTA

Massima:

La censura di falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32 per non avere il giudice d'appello rilevato d'ufficio che la CTP aveva basato la decisione su motivi (e documenti) adottati dalla contribuente solo in memorie illustrative, e quindi inammissibili, è inammissibile in cassazione poiché il denunciato vizio della sentenza di primo grado, rientrando in quello generale di ultrapetizione, comporta una nullità relativa della pronuncia, che deve essere fatta valere attraverso gli ordinari mezzi d'impugnazione e non può essere rilevata d'ufficio dal giudice del gravame, per cui la mancata impugnazione del vizio in parola davanti la commissione tributaria regionale comporta la formazione del giudicato interno.

35. Sent. n. 22177 del 27 settembre 2013

(emessa il 9 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Valitutti

SE LA CASA MADRE (IN BRASILE) EFFETTUA SERVIZI A FAVORE DI UNA STRUTTURA SECONDARIA IN ITALIA NON SI APPLICA L'IVA

Massima:

Le prestazioni di servizi effettuate da una società avente sede in uno Stato dell'Unione Europea in favore di una propria struttura secondaria priva di personalità giuridica, situata in Italia, non sono assoggettabili ad IVA, anche se alla struttura secondaria venga addebitato un costo dalla casa madre. Ed il principio trova applicazione ove la casa madre abbia sede in uno Stato (il Brasile) non appartenente all'Unione Europea.

36. Sent. n. 20256 del 4 settembre 2013

(emessa il 24 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. Trib - Pres. Cappabianca, Rel. Iofrida

L'INVIO DEL QUESTIONARIO NON È INDISPENSABILE AI FINI DELLA VALIDITÀ DELL'ACCERTAMENTO

Massima:

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il paradigma normativo del procedimento di accertamento della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti, disciplinato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non prevede, quale suo presupposto o momento necessario ed indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica, l'invio del questionario di cui all'art. 32, n. 4, sicchè il mancato invio non inficia la perfezione e la validità del procedimento di rettifica, che restano subordinate alla sola carenza dei presupposti di cui all'art. 38 del suddetto decreto. La norma, infatti, non ha come obiettivo di impedire la manipolazione fraudolenta delle scritture contabili, essendo invece dettata, come anche quella che prevede la comparizione personale del contribuente (art. 32 cit., comma 1, n. 2), allo scopo di favorire il dialogo fra le parti, in vista di un chiarimento pre-contenzioso delle reciproche posizioni, con risparmio di energie economiche e processuali. Sicchè il soggetto è posto in condizione di rispondere - e rendere in tal modo possibile un chiarimento utile ad entrambe le parti - o non rispondere ed attendere l'esito dell'accertamento in corso; fermo restando (ad ulteriore dimostrazione dello spirito di collaborazione e di dialogo cui la norma in esame è ispirata) che egli ha pur sempre facoltà di dimostrare con idonea documentazione, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6). Inoltre, se la mancata risposta sia dipesa da impossibilità obiettiva di rispondere o da qualunque altra causa incolpevole, l'allegazione tempestiva di tale circostanza impedisce qualunque preclusione nella successiva ed eventuale fase contenziosa. In caso di mancato esercizio di tale facoltà, di invio del questionario, da parte dell'ufficio, l'iniziativa è consentita al contribuente (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6); anche la mancata risposta al questionario, se giustificata mediante l'allegazione di una causa d'impossibilità incolpevole, non comporta alcuna preclusione.

37. Sent. n. 19697 del 28 agosto 2013

(emessa il 9 gennaio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Greco

INVITI A CHIARIMENTO DELL'UFFICIO E MANCATA RISPOSTA DEL CONTRIBUENTE

Massima:

Nell'accertamento delle imposte sui redditi, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, nei commi aggiunti dalla L. 18 febbraio 1999, n. 28, art. 25, nel prevedere che la mancata risposta agli inviti

dell'ufficio da parte del contribuente preclude, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, la considerazione a suo favore degli elementi non adottati, "non richiede che l'omissione sia frutto di un comportamento doloso e fraudolento, intenzionalmente diretto ad intralciare l'attività di accertamento, essendo sufficiente il fatto obiettivo della mancata risposta, a prescindere dalle motivazioni della parte privata, ossia dall'elemento psicologico del contribuente che omette di rispondere. Inoltre, la dichiarazione del contribuente di non aver potuto rispondere all'invito dell'Ufficio per causa a lui non imputabile, che egli può formulare al fine di impedire la produzione di detti effetti (impossibilità che le notizie non fornite siano prese in considerazione a suo favore), deve essere fatta in modo chiaro ed esplicito nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, non richiedendosi la prova contestuale della non imputabilità della causa dell'inadempimento.

38. Sent. n. 20487 del 6 settembre 2013

(emessa il 9 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Adamo, Rel. Perrino

TOCCA ALLA AMMINISTRAZIONE PROVARE (ANCHE CON MERI INDIZI) LA COSCIENZA E VOLONTÀ DEL CONTRIBUENTE DI PRESENTARE I DOCUMENTI RICHIESTI

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO – INUTILIZZABILITÀ DEI DOCUMENTI NON ESIBITI IN SEDE AMMINISTRATIVA – ECCEZIONALITÀ – CONDIZIONI

In ordine al rifiuto di esibizione previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso di non possedere i libri, i registri, le scritture e i documenti richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, sono necessari: - la sua non veridicità o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile anche da meri indizi; - la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; - il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento. E ciò in quanto, la norma fa eccezione a regole generali, di guisa che, per un verso, essa non può essere applicata oltre i casi ed i tempi da essa considerati e, per altro verso, essa deve essere interpretata, in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e di obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti: per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio. La norma appare avere una valenza in parte probatoria (se si rifiuta l'esibizione di regola è perché si ha qualcosa da nascondere e, di regola, si ha qualcosa da nascondere quando si è violata la norma impositiva) e in parte sanzionatoria per la violazione dell'obbligo di leale collaborazione con il fisco. La natura eccezionale della norma comporta che l'onere della sussistenza dei presupposti di fatto per la sua applicazione non possa che incombere su chi la invochi, ovvero sull'ufficio, che può soddisfarlo anche mediante meri indizi.

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO – IVA – CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE – PRESENTAZIONE DELLE MERCI ALLA DOGANA – PROVA

L'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni all'esportazione postula la prova dell'avvenuta presentazione della merce alla dogana di destinazione, che, per un verso, in mancanza di documentazione doganale, può essere fornita con ogni mezzo, pur dovendosi trattare di prova certa ed incontrovertibile, come l'attestazione di pubbliche amministrazioni del paese di

destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, conformemente a quanto previsto dall'art. 346 del testo unico delle leggi doganali e, per altro verso, può essere offerta anche mediante documenti esibiti soltanto in corso di giudizio, qualora non emerga il rifiuto doloso di esibizione di tali documenti nel corso della verifica amministrativa.

39. Sent. n. 19746 del 28 agosto 2013

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

LA NULLITÀ DEL VERBALE NON COSTITUISCE GIUDICATO ESTERNO

Massima:

Il fatto che la controversia relativa ad altra annualità IVA scaturita dal medesimo verbale si sia conclusa con un giudicato favorevole per il contribuente, non determina un giudicato esterno rilevante.

In tema di iva, l'acquisto di merci reimportate, con regolare corresponsione, da parte del contribuente, dell'iva esposta nelle fatture (il cui tempestivo mancato pagamento all'erario sia imputabile esclusivamente alla parte venditrice), non comporta una necessaria e consapevole partecipazione da parte dell'acquirente, all'evasione iva posta in essere dalla venditrice; pertanto, il contribuente che ha versato l'iva su merce regolarmente acquistata, non deve rispondere dell'evasione del tributo addebitata alla parte venditrice.

NOTA

Cfr. Cass. 13 marzo 2009, n. 6124.

40. Sent. n. 19765 del 28 agosto 2013

(emessa il 13 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Virgilio, Rel. Iofrida

SUL RECUPERO DELLA RITENUTA D'ACCONTO

Massime:

In generale, in presenza di specifici presupposti, la legge impone, al debitore di una somma, l'obbligo di operare una ritenuta e di versarne l'importo all'erario, a titolo di acconto dell'imposta che sarà eventualmente dovuta dal creditore sui redditi di quel periodo d'imposta. Trattasi di una forma di prelievo anticipato rispetto alla nascita dell'obbligazione tributaria: l'uno infatti sorge prima della chiusura del periodo d'imposta, in prossimità del momento in cui il reddito viene conseguito. Il sostituto, soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, subendo la ritenuta sulle somme percepite, che concorreranno a formare il suo reddito imponibile, acquista, nei confronti dello Stato, stante tale forma di "tassazione anticipata", il diritto di dedurre, dall'imposta globalmente dovuta, per quel periodo d'imposta, l'importo delle ritenute subite. La deducibilità delle ritenute stesse è subordinata all'avvenuta riscossione o accreditamento, alla data di presentazione della dichiarazione d'imposta sul reddito delle persone giuridiche. In assenza di detta condizione la deducibilità delle ritenute è rinviata alle dichiarazioni relative ai successivi periodi d'imposta.

41. Sent. n. 19768 del 28 agosto 2013

(emessa il 13 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Virgilio, Rel. Iofrida

IL TITOLARE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE PUÒ GODERE DELLE AGEVOLAZIONI

Massime:

TRIBUTI (IN GENERALE) – ESENZIONI ED AGEVOLAZIONI (BENEFICI): IN GENERE – AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE EX ART. 8 DELLA LEGGE N. 388 DEL 2000 – NUOVI INVESTIMENTI IN AREE SVANTAGGIATE – PROPRIETÀ DEL TERRENO SU CUI INSISTONO I MANUFATTI REALIZZATI – NECESSITÀ – ESCLUSIONE – TITOLARITÀ DI DIRITTO DI SUPERFICIE IN CAPO AL CONTRIBUENTE CHE INVOCA L'AGEVOLAZIONE – SUFFICIENZA – CONDIZIONI

Per i beni strumentali, nella specie materiali, aventi il requisito della novità e che siano ammortizzabili ai sensi degli artt. 67 e 68 del TUIR "ratione temporis" vigente, destinati a strutture produttive impiantate o già esistenti nelle aree territoriali svantaggiate, di cui all'art. 8 comma primo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ricorrono i presupposti delle agevolazioni previste nella medesima norma anche quando essi si trovino su terreni o riguardino manufatti che insistono su terreni non in proprietà del contribuente che abbia effettuato il relativo investimento e siano su immobili gravati da diritto di superficie in suo favore.

42. Sent. n. 20286 del 4 settembre 2013

(emessa il 12 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Iofrida

LO SGRAVIO NON COMPORTA RINUNCIA ALLA CONTROVERSIA

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO – CARTELLA DI SGRAVIO EMESSA DALLA AMMINISTRAZIONE – RINUNCIA ALL'IMPUGNAZIONE – ESCLUSIONE

Lo sgravio della cartella di pagamento disposto in provvisoria ottemperanza della sentenza di primo grado favorevole al contribuente - comportamento che può risultare fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione - non produce, di per sè solo, alcun effetto sull'avviso di liquidazione, nel caso in cui tale atto prodromico non sia stato annullato in autotutela. Ciò in quanto l'acquiescenza alla sentenza, preclusiva dell'impugnazione ai sensi dell'art. 329 c.p.c., consiste nell'accettazione della stessa, ovverosia nella manifestazione da parte del soccombente della volontà di non impugnare, la quale può avvenire sia in forma espressa che tacita, ma che va comunque univocamente desunta da fatti specifici e significativi; in particolare, quanto all'accettazione tacita, l'acquiescenza può ritenersi sussistente soltanto quando l'interessato abbia posto in essere atti dai quali sia possibile desumere, in maniera precisa e univoca, il proposito di non contrastare gli effetti giuridici della pronuncia, e cioè quando gli atti stessi siano assolutamente incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione.

NOTA

Cfr., da ultimo, la sentenza n. 24064 del 28 dicembre 2012 e la sentenza n. 766 del 14 gennaio 2011

43. Sent. n. 20265 del 4 settembre 2013

(emessa il 9 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Crucitti

I COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI SONO DEDUCIBILI SOLO SE DELIBERATI NELLE DEBITE FORME

Massima:

IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE – ONERI DEDUCIBILI – COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI DI UNA SOCIETÀ – ESPLICITA DELIBERA ASSEMBLEARE – NECESSITÀ

Con riferimento alla determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, ai sensi dell'art. 2389 c.c., comma 1 (nel testo vigente prima delle modifiche, non decisive sul punto, di cui al D.Lgs. n. 6 del 2003), qualora non sia stabilita nello statuto, è necessaria una esplicita delibera assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, attesa: la natura imperativa e inderogabile della previsione normativa, discendente dall'essere la disciplina del funzionamento delle società dettata, anche, nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, oltre che dalla previsione come delitto della percezione di compensi non previamente deliberati dall'assemblea (art. 2630 c.c., comma 2, abrogato dal D.Lgs. n. 61 del 2002, art. 1); la distinta previsione delle delibera di approvazione del bilancio e di quella di determinazione dei compensi (art. 2364 c.c., nn. 1 e 3); la mancata liberazione degli amministratori dalla responsabilità di gestione, nel caso di approvazione del bilancio (art. 2434 c.c.); il diretto contrasto delle delibere tacite ed implicite con le regole di formazione della volontà della società (art. 2393 c.c., comma 2). Conseguentemente, l'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica delibera richiesta dall'art. 2389 cit., salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori". Ed in difetto di adeguata deliberazione non può essere considerata deducibile la spesa in discorso, in difetto dei requisiti di certezza e di inerenza prescritti dall'art. 75, del T.U.I.R. del 1986.

NOTA

Cfr. Sent. n. 17673 del 19 luglio 2013

44. Sent. n. 20293 del 4 settembre 2013

(emessa il 13 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Virgilio, Rel. Iofrida

CHI PUÒ ECCEPIRE IL DIFETTO DI ASSISTENZA TECNICA?

Massima:

Nel processo tributario, la mancanza di assistenza tecnica della parte privata nelle controversie di valore superiore a L. 5.000.000 (attualmente, Euro 2.582,28) determina semplicemente il dovere per il giudice tributario adito di imporre l'ordine di munirsi di detta assistenza, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 5, potendo l'eventuale omissione essere eccepita, in sede di gravame, soltanto dalla parte di cui sia stato leso il diritto all'adeguata assistenza tecnica, secondo l'art. 157 cod. proc. civ., comma 2, ma non anche dalla controparte, nè rilevata d'ufficio nel giudizio di secondo grado. Invero, la disposizione va interpretata, in una prospettiva costituzionalmente orientata, in linea con l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa nel processo e l'adeguata tutela contro gli atti della P.A., evitando nel contempo irragionevoli sanzioni di inammissibilità, che si risolvano in danno per il soggetto che si intende tutelare; inoltre, il difetto di assistenza tecnica, a differenza di quanto avviene nel processo civile, non si traduce in difetto di rappresentanza processuale, in quanto l'incarico al difensore, a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 3, può essere conferito anche in udienza pubblica, successivamente alla proposizione del ricorso e non da luogo, perciò, ad una nullità attinente alla costituzione del contraddittorio.

45. Sent. n. 20247 del 4 settembre 2013

(emessa il 16 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cirillo, Rel. Meloni

ANCORA SULL'IMPUGNAZIONE CUMULATIVA

Massima:

In considerazione della tassatività e specificità dei mezzi di impugnazione, della natura pubblicistica ed inderogabile delle norme che regolano modi, tempi e forme per proporli ed, infine, della tipicità dei provvedimenti impugnabili, cui corrispondono i relativi mezzi e modi di impugnazione previsti dalla legge, e soltanto quelli (artt. 323, 339, 360, 395 e 404 c.p.c.). In materia di impugnazione cumulativa, è esclusa l'ammissibilità dell'impugnazione con unico atto di più sentenze emesse in procedimenti formalmente e sostanzialmente distinti, ancorchè pronunciate tra le stesse parti. Peraltro, la proposizione dell'impugnazione cumulativa avverso sentenze diverse non potrebbe giammai incidere sull'autonomia delle singole impugnazioni, che restano ben distinte e richiedono pur sempre un formale provvedimento di riunione da parte del giudice per la trattazione congiunta, posto che, diversamente opinando, l'opzione processuale di proporre con un unico atto diverse impugnazioni attribuirebbe alla parte il potere di disporre in tal modo la riunione dei procedimenti concernenti le impugnazioni proposte, sottraendo il relativo potere al giudice, ovvero imponendo al predetto giudice l'esercizio di tale potere, che conserva invece natura discrezionale, laddove l'art. 335 c.p.c., impone la riunione solo nel caso di impugnazioni proposte avverso la medesima sentenza.

Il principio generale di inammissibilità dell'impugnazione cumulativa incontra alcune eccezioni tra le quali: sentenze pronunciate nell'ambito di un unico procedimento, ancorchè in diverse fasi e gradi, come nel caso di sentenza non definitiva oggetto di riserva di impugnazione e di successiva sentenza definitiva; della sentenza revocanda e di quella conclusiva del giudizio di revocazione; della sentenza di rinvio e di quella di rigetto della istanza di revocazione, allorché le due impugnazioni siano rivolte contro capi identici o almeno connessi delle due pronunzie; di sentenze di grado diverso pronunciate nella medesima causa, che investano l'una il merito e l'altra una questione pregiudiziale. Tra le eccezioni rientra anche il caso di esistenza di unitarietà del rapporto, cioè di sentenze pronunciate tra le stesse parti con identità delle questioni trattate e decise con le sentenze impugnate cumulativamente, relative a uguali controversie d'imposta per periodi diversi, con espressa indicazione nell'atto di appello della manifestazione non equivoca della volontà dell'appellante di impugnarle tutte.

NOTA

Cfr. la sentenza n. 4490 del 22 febbraio 2013 secondo cui il procedimento tributario, così come delineato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, non contiene alcuna norma in ordine al cumulo dei ricorsi prevedendo, solo all'art. 14, l'ipotesi del litisconsorzio necessario (se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, nonché l'intervento, volontario o per chiamata, dei soggetti che insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso) ed all'art.29 la riunione ad opera del Presidente della Sezione dei ricorsi che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi. Il panorama normativo si completa con il comma 2 dell'art. 1 D.Lgs. n. 546 del 1992, che contiene il rinvio alle norme del codice di procedura civile per "quanto non disposto dal decreto e nei limiti della loro compatibilità con le norme dello stesso". In tale ambito normativo, è applicabile nel processo tributario dell'art.103 c.p.c., per il quale "più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni"; è quindi legittimo il ricorso congiunto proposto da più contribuenti, anche se in relazione a distinte cartelle di pagamento, ove abbia ad oggetto identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa. Né sono ostative alla soluzione adottata le eventuali circostanze fattuali che potrebbero, parzialmente, diversificare le posizioni dei singoli ricorrenti, soccorrendo in tal caso, e nella ricorrenza dei presupposti di legge, la separazione delle cause espressamente prevista dall'art.101 c.p.c.

Cfr. l'ordinanza n. 7159 del 29 marzo 2011 secondo cui la possibilità di ricorso cumulativo, in fattispecie ove il valore della controversia è limitato (nel caso di specie per contributi consortili), assicura in concreto il principio di cui all'art. 24 Cost. rendendo economicamente possibile la tutela in giudizio dei diritti, oltre che quello della ragionevole durata del processo in quanto è evidente che il numero dei giudizi influisce sulla loro durata. E secondo cui la censura di inammissibilità del ricorso cumulativo per l'asserita differenza delle posizioni dei vari ricorrenti deve essere dimostrata da chi la eccepisce, e la posizione in diversi comuni degli immobili non determina necessariamente una diversa situazione di fatto ai fini del dovere di contribuzione.

Si completa così la "svolta" rispetto alle sentenze n. 10578 del 30 aprile 2010 e n. 14378 del 15 giugno 2010 (secondo cui il ricorso cumulativo è inammissibile); svolta iniziata con la sentenza n. 21955 del 27 ottobre 2010.

46. Sent. n. 20528 del 6 settembre 2013

(emessa il 21 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cirillo, Rel. Valitutti

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RELATIVO AL CREDITO DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IMPEDISCE LA DECADENZA

Massima:

La domanda di rimborso dell'IVA o di restituzione del credito d'imposta maturato dal contribuente è già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, analogamente a quanto avviene in materia di imposte dirette, ed in linea con la Sesta Direttiva CEE, per la quale il diritto al ristoro dell'IVA versata "a monte" è principio basilare del sistema comunitario, per effetto del principio di neutralità di detta imposta. Per contro, la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e, quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso stesso. Ne discende che, una volta manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso, pure in difetto dell'apposita, ulteriore domanda, non può

considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, ma solo a quello ordinario di prescrizione decennale ex art. 2946 c.c.

47. Sent. n. 20551 del 6 settembre 2013

(emessa il 27 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Iofrida

PERQUISIZIONE DI LOCALI ADIBITI (ANCHE) AD ABITAZIONE

Massima:

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52 dpr 633/1972 commi 1 e 2, ai fini dell'accesso in locali adibiti anche ad abitazione del contribuente o a locali diversi (cioè adibiti esclusivamente ad abitazione), è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultimo caso, e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo. Tale destinazione sussiste non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi.

48. Sent. n. 20978 del 13 settembre 2013

(emessa il 9 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cirillo, Rel. Conti

IL CREDITO ERARIALE NASCE CON LA VICENDA IMPOSITIVA E NON CON L'ACCERTAMENTO DELLA AMMINISTRAZIONE

Massima:

L'accertamento tributario non fa sorgere l'obbligazione tributaria, ma segue alla stessa con efficacia dichiarativa. L'accertamento tributario non è dunque condizione di esistenza o - meglio - elemento costitutivo del credito d'imposta prima di questo solo potenziale (c.d. teoria costitutivistica), ma condizione di esigibilità del credito tributario (c.d. teoria dichiarativistica), e ciò sia per l'Amministrazione finanziaria, sia per il contribuente che prima di esso ed indipendentemente da esso non può pagare il suo debito pur già sorto. Secondo questa prospettiva l'accertamento da parte dell'Amministrazione assolve la funzione di mera verifica della regolarità formale e sostanziale degli adempimenti cui il contribuente è tenuto e, nel caso di suo inadempimento, di dichiarazione degli effetti ricollegati ex lege alla fattispecie prevista come presupposto dell'imposta, sicché al semplice verificarsi dei presupposti oggettivi e soggettivi sorge e diviene attuale la posizione debitoria del contribuente cui segue il potere dell'Amministrazione di determinare, con funzione accertativa e qualificatoria e con effetto ex tunc, la sussistenza e l'ammontare del tributo tramite un'attività vincolata ed assolutamente scevra da profili discrezionali. Perciò il credito erariale si colloca temporalmente in data anteriore alla dichiarazione di fallimento

quando il presupposto impositivo si sia realizzato in data anteriore alla stessa, essendo irrilevante a tal fine, l'atto di accertamento.

49. Sent. n. 20526 del 6 settembre 2013

(emessa il 21 maggio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cirillo, Rel. Valitutti

SE IL CONTRIBUENTE PAGA QUANTO L'AMMINISTRAZIONE GLI DICE DI DOVERE IL TERMINE PER IL RIMBORSO DECORRE DAL VERSAMENTO (E NON DAL MOMENTO IN CUI LA AMMINISTRAZIONE CAMBIA OPINIONE); PERÒ LA AMMINISTRAZIONE È TENUTA PER I DANNI

Massima:

La risposta all'interpello del contribuente, da parte dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 11, e l'essersi il contribuente conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10 della stessa legge, non valgono ad integrare un titolo per la restituzione dell'IVA versata indebitamente, autonomo ed ulteriore rispetto a quello legale, ovvero sia a quello fondato, nel caso di specie, sulla previsione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. d). Il giudice del rinvio provvederà, altresì, all'esame delle questioni relative al dedotto obbligo risarcitorio dell'Amministrazione per condotta illecita nei confronti della contribuente, ai sensi dell'art. 2043 c.c., ovvero indennitario per indebito arricchimento ai danni della medesima, ai sensi dell'art. 2041 c.c., proposte nei gradi di merito, e ritenute assorbite dall'impugnata sentenza.

In assenza di un "presupposto per la restituzione" posteriore al pagamento, idoneo a spostare la decorrenza del termine biennale di decadenza, stabilito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, il termine in parola non può che essere fatto decorrere che dalla data del versamento dell'imposta (nel caso di specie IVA).

NOTA

Per una migliore comprensione della pronuncia si stima opportuno riportare la ricostruzione dei fatti come esposta nella motivazione della sentenza di cassazione:

La CTR - nel confermare la decisione di prime cure - muoveva, invero, dal rilievo secondo cui il versamento dell'IVA, che la società non avrebbe dovuto assolvere in forza del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. d), (cessione di campioni gratuiti di modico valore), sarebbe stato effettuato dalla contribuente a causa di una risposta data dall'Amministrazione finanziaria (in data 3.8.00, poi confermata il 2.3.01) a specifico interpello della medesima contribuente, e con la quale l'Ufficio aveva ritenuto assoggettabili ad IVA dette cessioni. Per cui - a parere del giudice di appello - in base al principio di collaborazione e di buona fede sancito dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, l'affidamento della società, sulla assoggettabilità delle predette operazioni all'imposta in questione, sarebbe venuto meno solo a seguito della successiva, diversa, determinazione dell'Ufficio su nuovo interpello della contribuente, ossia soltanto a decorrere dall'8.11.04.

Di conseguenza il termine biennale di decadenza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, dovrebbe computarsi, a parere del giudice di appello, soltanto da tale data, con la conseguenza che, essendo stata l'istanza di rimborso avanzata dalla contribuente il 31.3.06, il predetto termine di decadenza non potrebbe ritenersi decorso.

Con successiva risoluzione n. 83/E del 3.4.03, l'Ufficio aveva - tuttavia - mutato orientamento, stabilendo che tali cessioni erano da ritenersi non assoggettabili ad IVA, ai sensi della succitata disposizione del Decreto n. 633/72. La società proponeva, pertanto, nuovo interpello, in risposta al quale l'Agenzia delle Entrate - confermando la risoluzione n. 83/E - dichiarava, con parere espresso in data 8.11.04, le operazioni in questione escluse dal campo di applicazione dell'IVA, in applicazione del disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. d).

50. Sent. n. 20487 del 6 settembre 2013

(emessa il 9 aprile 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Adamo, Rel. Perrino

CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE E PROVA DELLA CONSEGNA

Massima:

TRIBUTI ERARIALI INDIRECTI – IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) – TERRITORIALITÀ DELL'IMPOSTA – CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE, OPERAZIONI ASSIMILATE, SERVIZI INTERNAZIONALI O CONNESSI – ART. 8 DEL D.P.R. N. 633 DEL 1972 – OPERAZIONI TRIANGOLARI – PROVA DELL'AVVENUTA CONSEGNA DELLE MERCI ALL'UFFICIO DI DESTINAZIONE – ATTESTAZIONE DI PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI SECONDO LE LEGGI DOGANALI – NECESSITÀ – SUSSISTENZA – IDONEITÀ DI DOCUMENTAZIONE PRIVATA – ESCLUSIONE – RAGIONI

In tema di recupero di IVA per esportazioni al di fuori dei confini comunitari non dimostrate, la destinazione della merce all'esportazione, nelle cessioni di cui all'art. 8, primo comma, lett. a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (a cura o nome dei cedenti, per le operazioni triangolari) deve essere provata dalla documentazione doganale; in assenza di questa, non potendosi addebitare all'esportatore la mancata esibizione di un documento di cui egli non ha la disponibilità, tale prova può essere fornita con ogni mezzo che abbia il requisito della certezza ed incontrovertibilità, quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, come ricavabile, ai sensi dell'art. 346 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, dalla disciplina doganale stessa; ne consegue l'inidoneità, ai predetti fini, di documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento.

51. Sent. n. 20308 del 4 settembre 2013

(emessa il 17 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Merone, Rel. Chindemi

IMPOSTA DI REGISTRO E CONFERIMENTO DI IMMOBILI IN SOCIETÀ

Massima:

È compatibile col diritto comunitario l'imposta di registro applicata sui trasferimenti di immobili conferiti in società, nella misura prevista dall'art. 4, lett. a) n. 2 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, così come sono compatibili con la citata Direttiva le imposte di trascrizione, catastali e Invim.

Nel caso di conferimento di immobili in società la determinazione della base imponibile per l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali non risente di passività ad esso inerenti (quali i mutui garantiti da ipoteca iscritta sugli immobili stessi) accollate alla società conferitaria, in quanto per le imposte catastali e ipotecarie, a differenza della imposta di registro, con riferimento a formalità che riguardano i singoli immobili, la base imponibile va determinata tenendo conto, come nella specie, del valore degli immobili in sé considerati, restando preclusa la detrazione dal relativo valore degli immobili, degli oneri e passività (quali un mutuo garantito da ipoteca gravante sull'immobile trasferito) che, fanno carico alla conferitaria.

52. Sent. n. 21310 del 18 settembre 2013

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

ACCERTAMENTO DELLA NATURA PRIVILEGIATA DI UN CREDITO E IMPOSTA DI REGISTRO

Massima:

La sentenza che, in accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, riconosca la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, ed ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. d), della parte prima della tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131: essa, infatti, incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, determinando un mutamento della sua posizione nella graduatoria dello stato passivo, in quanto l'ammontare ed il titolo, che rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell'imposta in esame, risultano già determinati per effetto del decreto di ammissione; d'altronde, essendo quest'ultimo assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. c), di detta tariffa l'applicazione della medesima disposizione, ovvero di quella di cui all'art. 9 della tariffa, alla sentenza in questione, comporterebbe una duplicazione o una triplicazione dell'imposta, in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza, capacità contributiva e difesa giurisdizionale, oltre che con la funzione dell'imposta di registro, che nella specie assume la natura di corrispettivo per il servizio complesso della registrazione.

NOTA

Cfr. Cass. 9 maggio 2007, n. 10588.

53. Sent. n. 19771 del 28 agosto 2013

(emessa il 26 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Cappabianca, Rel. Ferro

LA NOTIFICA DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO PARZIALE

Massima:

Il D.L. 15 settembre 1990, n. 261, art. 3, comma 4, prevedendo che "gli avvisi di accertamento parziale di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41-bis, possono essere notificati dall'ufficio delle imposte mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; la notifica si dà per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario ovvero da persona di famiglia o addetto alla casa", istituì una modalità notificatoria da un lato assegnata alla discrezionalità della P.A. procedente e dall'altro realizzativa di un sistema che, integrandosi in modo peculiare nel più generale ambito delle procedure di notifica mediante il servizio postale, aveva già consentito, con la L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 7, comma 2, la possibilità di perfezionare il procedimento, in difetto di consegna diretta al destinatario (ovvero al convivente o all'addetto alla casa), con una consegna del "piego ... al portiere dello stabile ovvero a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario". L'eventuale relazione di specialità, in ipotesi sussistente tra la notifica di cui al D.L. n. 261 del 1990, art. 3, comma 4 (circoscrivente il perfezionamento all'esito della sottoscrizione dell'avviso di ricevimento dal destinatario ovvero, solo, da persona di famiglia o addetta alla casa, dunque senza menzione del portiere) e la L. n. 890 del 1982, art. 7, comma 2 (contemplante anche

il ricorso sussidiario alla consegna al portiere dello stabile) deve dunque essere risolta (e superata) sul piano della successione storica delle normative applicabili: a partire dal 15 maggio 1998, data di entrata in vigore della L. n. 146 del 1998, art. 20 (che ha modificato la L. n. 890 del 1982, art. 14), gli uffici finanziari possono infatti procedere alla notificazione a mezzo posta ed in modo diretto degli avvisi e degli atti che per legge vanno notificati al contribuente. Ne consegue che, quando il predetto ufficio si sia avvalso di tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della L. n. 890 del 1982 (Cass. 17598/2010 sulla validità della notifica, effettuata con raccomandata, non ritirata presso l'ufficio postale, senza che ad essa fosse seguito l'invio della raccomandata informativa previsto dalla L. n. 890 del 1990, art. 8, così come modificato a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 346 del 1998).

54. Sent. n. 21557 del 20 settembre 2013

(emessa il 20 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Bruschetta

REGISTRAZIONE DI UNA SENTENZA PENALE CON CONSEGUENZE CIVILI E DECORRENZA DEL TERMINE PER LA RICHIESTA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Massima:

Il termine per la richiesta del tributo per la prenotazione a debito relativo alla registrazione di una causa penale che comporti anche statuizioni civili, decorre dalla data di passaggio in giudicato della decisione su tutto il thema decidendum (capi civili e penali) e non dalla definitività dei soli capi civili. In quanto la riscossione del tributo in parola, ai sensi dell'art. 10, lett. c), d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, è incaricato il cancelliere; e che, trattandosi di una registrazione a debito la cui riscossione è appunto attribuita alla competenza del cancelliere, dipendendo dal definitivo esito del processo, quindi con totale esclusione dell'Ufficio, non può trovare applicazione l'art. 76, comma 2, d.p.r. n. 131 del 1986, norma in effetti soltanto predisposta per l'attività coattiva affidata all'Amministrazione fiscale. A motivo di ciò, sono inapplicabili i termini decadenziali stabiliti dall'art. 76 d.p.r. n. 131 cit.

55. Sent. n. 21561 del 20 settembre 2013

(emessa il 20 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Terrusi

LA CHIUSURA DEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

Massima:

In base all'art. 70, 8° Co., del d. lgs. n. 546-92, la commissione tributaria, eseguiti i provvedimenti di cui al 7° comma, adottati con la sentenza che definisce il giudizio di ottemperanza, e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario ad acta, "dichiara chiuso il procedimento con ordinanza". Da tale regola emerge che la chiusura del giudizio di ottemperanza suppone la necessaria adozione di un provvedimento a carattere ricognitivo dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che pronuncia sul ricorso in ottemperanza, e di quelli eventualmente adottati dal commissario ad acta. Dalla natura e dalla funzione di tale ordinanza scaturiscono due conseguenze fondamentali. La prima è che l'ordinanza non può mai contraddire il titolo e la statuizione di ottemperanza. La seconda è che, laddove ciò faccia, smentendo l'attribuzione legislativa di provvedimento a carattere meramente ordinatorio, l'ordinanza deve ritenersi impugnabile per cassazione, ai sensi dell'art. 111 Cost. in ragione del distinto contenuto marcatamente decisorio assunto in concreto.

Il provvedimento, con il quale, nel giudizio di ottemperanza, la commissione tributaria adotta le misure indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi - e nomina un commissario ad acta, al quale fissa un termine per i necessari provvedimenti attuativi - ha natura sostanziale di sentenza, in tal modo essendo espressamente qualificato anche dall'art. 70, 7° co., D. Legs 546/1992. Conseguente che il detto provvedimento non può essere successivamente modificato dal giudice che lo ha emesso, indipendentemente dalla qualificazione in concreto attribuitagli da quest'ultimo.

NOTA

Si ritiene opportuno riportare uno stralcio della sentenza:

Nel caso di specie, era stato chiesto alla commissione tributaria regionale di sostituire il commissario ad acta ovvero e comunque di adottare i provvedimenti necessari per l'integrale esecuzione delle richiamate sentenze, in quanto le spese processuali erano state sì rimborsate, ma solo per la sorte capitale; e dunque in difformità dal titolo.

Con l'ordinanza impugnata, di contro, la commissione tributaria regionale ha ritenuto inammissibile il ricorso in ragione del già avvenuto esaurimento de "gli interventi di propria competenza ai sensi dell'art. 70". In tal senso la commissione ha declinato il potere di controllo in ordine all'effettiva esecuzione dei provvedimenti di ottemperanza.

E ha errato due volte.

In primo luogo perché, invece, dall'art. 70, 8° co, si desume che quel potere le competeva esplicitamente, anche in rapporto alle decisioni adottate dal commissario ad acta.

In secondo luogo - e soprattutto - perché, così statuendo, la commissione tributaria regionale ha implicitamente disposto la chiusura del procedimento di ottemperanza in difetto del presupposto. Il quale si rinviene nel fatto che i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, ivi compresi quelli emanati dal suddetto commissario, siano eseguiti.

Viceversa la commissione ha legittimato l'elusione di quanto stabilito in ordine all'obbligazione concernente le spese processuali, supponente - in base ai titoli - l'integrale pagamento anche degli interessi.

V. - Ne discende che, accolto il ricorso in relazione al primo mezzo, la decisione va cassata con rinvio alla medesima commissione tributaria regionale, diversa sezione.

Questa provvederà alla verifica di sua competenza, quale giudice dell'ottemperanza, uniformandosi al principio - costante nella giurisprudenza di questa corte - che il ricorso per ottemperanza ha la funzione di ovviare all'inerzia della pubblica amministrazione rispetto al giudicato; donde la chiusura della fase di ottemperanza postula che si possa apprezzare l'avvenuta uniformazione dell'amministrazione all'obbligo processuale di attenersi alla statuizione contenuta nella sentenza da eseguire.

56. Sent. n. 21958 del 25 settembre 2013

(emessa il 30 gennaio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Virgilio, Rel. Greco

IL SOSTITUITO PER GIOVARSI DELLA SENTENZA FAVOREVOLE OTTENUTA DAL SOSTITUITO DEVE INVOCARLA IN GIUDIZIO

Massima:

Il rapporto che si costituisce tra il sostituto d'imposta e il sostituto è quello dell'obbligazione solidale passiva con il Fisco, con la conseguente applicabilità dei principi disciplinanti tale tipo di obbligazioni, ivi compreso quello di cui all'art. 1306 c.c., riguardante l'estensione del giudicato. A tale conclusione non è di ostacolo né la diversità della fonte normativa delle obbligazioni relative a

sostituito e sostituito, nè il carattere meramente strumentale di quella del sostituto rispetto all'altra. Infatti, a parte l'espressa previsione della solidarietà nella fase della riscossione - pur limitata al caso della ritenuta d'imposta -, di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 35, che male si adatta alla concezione autonomistica dei due rapporti di obbligazione, nella specie opera la presunzione, stabilita dall'art. 1294 c.c., secondo la quale i condebitori sono ritenuti obbligati in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, e ciò in ragione dell'unicità della prestazione, almeno fino a concorrenza della ritenuta dovuta dal sostituto. Anche in tema di solidarietà passiva d'imposta, il meccanismo previsto dall'art. 1306 c.c., costituente una deroga ai principi in materia di limiti del giudicato, non può operare ipso iure. Infatti spetta soltanto al debitore valutare se la sentenza resa nei confronti di un condebitore solidale debba considerarsi a sè favorevole. Si tratta, quindi, di una valutazione che, in assenza di una precisa manifestazione di volontà del debitore, non può essere fatta dal giudice. Anche in tema di solidarietà tributaria, pertanto, l'applicazione dell'art. 1306 c.c., presuppone che, nel giudizio di merito il debitore abbia espressamente chiesto che a lui si estendano gli effetti della sentenza resa nei confronti del condebitore, e si tratta, inoltre, di un diritto potestativo sostanziale che presuppone la mancata formazione di specifico giudicato (o comunque di preclusioni processuali) a carico del soggetto che intende esercitare tale diritto". La sentenza pronunciata tra il creditore ed uno dei coobbligati in solido, quindi, se passata in giudicato, può bensì acquistare efficacia nei confronti degli altri condebitori, ma solo se questi sollevino tempestivamente la relativa eccezione (e sempre che la sentenza non sia fondata su ragioni personali), mentre è escluso che tale efficacia extrasoggettiva del giudicato possa essere rilevata d'ufficio (perciò non viene esteso al sostituto, impiegato di banca, l'effetto favorevole della sentenza ottenuta dal sostituto, datore di lavoro, circa la tassabilità della indennità per trasferimento di sede).

57. Sent. n. 20309 del 4 settembre 2013

(emessa il 17 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Merone, Rel. Chindemi

IL CONTRIBUENTE IL CUI RICORSO È STATO RIGETTATO NON PUÒ INVOCARE L'ART. 1306 DEL CODICE CIVILE

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO – APPLICAZIONE DELL'ART. 1306 DEL CODICE CIVILE – APPLICABILITÀ – CONDIZIONI

Lo schema, tracciato nell'art. 1306 c.c., cui si ispira la disciplina favorevole al condebitore solidale, è volto a munire tale obbligato, quando sia rimasto estraneo al giudizio, della eccezione da "opporre" al creditore, per paralizzarne la pretesa (o la maggiore pretesa), in caso di giudicato favorevole conseguito da altro condebitore (comma 2). Trattandosi di disciplina intesa, eccezionalmente, a tutelare il condebitore estraneo al giudizio, estendendo a lui gli effetti del giudicato oltre i limiti dell'art. 2909 c.c., la "ratio" della tutela non solo viene a mancare, ma addirittura risulterebbe in contrasto con gli stessi principi della cosa giudicata sostanziale, in ipotesi di giudizio conclusosi con autonoma efficacia nei confronti dello stesso condebitore meno favorito. È, quindi, possibile che i singoli rapporti obbligatori, avvinti dalla solidarietà passiva, possano essere regolati, per effetto di giudicati autonomi, in maniera definitivamente diversa sul piano sostanziale (art. 1293 c.c.).

NOTA

Cfr. la sentenza n. 6260 del 13 marzo 2013, in Questa Rassegna III/2013 con nota.

58. Sent. n. 22185 del 27 settembre 2013

(emessa il 9 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Meloni

SE CONTROPARTE È L'AGENZIA DELLE ENTRATE NON CONTA QUALE UFFICIO SIA STATO CONVENUTO

Massima:

La legittimazione a stare in giudizio nei processi tributari è riconosciuta, per ogni Agenzia fiscale, nei gradi di merito, in via concorrente anche agli uffici periferici, senza tuttavia che ciò venga a mutare la titolarità e la riferibilità degli effetti del potere esercitato con l'emissione del provvedimento impugnato che rimane sempre in capo all'Agenzia fiscale quale soggetto di diritto. Ciò in quanto gli uffici periferici non hanno autonoma soggettività rispetto all'Agenzia fiscale nella cui struttura sono organicamente inseriti e pertanto tutto ciò che riguarda l'articolazione organizzativa interna dell'Agenzia fiscale, come per esempio la redistribuzione territoriale degli uffici periferici, deve ritenersi processualmente irrilevante, essendo l'attività sempre riferibile all'Agenzia fiscale quale persona giuridica di diritto pubblico. È, dunque, irrilevante il fatto che la contribuente abbia riassunto il giudizio nei confronti di un ufficio ritenuto incompetente in quanto, gli Uffici di una medesima Agenzia fiscale, nelle grandi aree metropolitane, sono espressione di una distribuzione delle competenze ad essa intrinseca, disposta con atti interni - denominati decreti direttoriali - aventi natura oggettiva e soggettiva di atti amministrativi e privi d'efficacia verso il pubblico degli utenti.

59. Sent. n. 21517 del 20 settembre 2013

(emessa il 5 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Sambito

SE SI ESTINGUE LA SOCIETÀ DI CAPITALI BASTA RINNOVARE LA NOTIFICA DEL RICORSO PER CASSAZIONE AI SOCI

Massima:

In caso di estinzione di società di capitali intervenuta nelle more del giudizio di cassazione il rinnovo della notifica del ricorso (in precedenza notificata a un socio in proprio) è correttamente eseguito nei confronti dei soci; costoro ben possono far valere nei confronti del creditore agente il limite della loro responsabilità riferito all'ammontare di quanto percepito in sede di liquidazione, tale limite ove dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore a far valere le proprie ragioni si rifletterebbe sull'interesse ad agire ma non sulla legittimazione dei soci a contraddire.

60. Sent. n. 21970 del 25 settembre 2013

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

LE IMPOSTE NON SI PAGANO PIÙ IN CONTANTI MA MEDIANTE ORDINE BANCARIO

Massime:

La L. n. 388 del 2000, art. 28, comma 7, ha esteso, a decorrere dal 1 marzo 2001, anche ai tributi indiretti sulla produzione e sui consumi, comprese le somme destinate all'Erario per accise, la possibilità di pagamento con modalità di versamento mediante delega (v. D.Lgs. n. 241 del 1997, artt. 17 e 19). Si tratta di un altro passo del legislatore verso il progressivo ridimensionamento del principio generale dettato dal primo comma dell'art. 1277 c.c., secondo cui "i debiti pecuniari si estinguono con moneta avente corso legale nello Stato al tempo del pagamento e per il suo valore nominale". Inoltre, la prassi amministrativa chiarisce che l'intermediario delegato - banca, concessionario o poste - è tenuto riversare sul conto di tesoreria il tributo incassato entro un ragionevole termine: quattro giorni dalla data della riscossione per la Circ. n. 79 dell'8 aprile 1998. Dunque, in materia tributaria, l'evoluzione legislativa e la prassi amministrativa assumono quale oggetto del pagamento non già la moneta avente corso legale, bensì il valore monetario o la disponibilità di denaro; sicché è evidente come l'impiego del mezzo diverso integra null'altro che una differente modalità di adempimento. Del resto, anche nei rapporti civilistici, l'evoluzione normativa (es. L. n. 197 del 1991 e L. n. 217 del 2010; decreti "Bersani" e "Salva Italia") è nel senso della riduzione della circolazione del denaro contante, con la specificazione giurisprudenziale secondo cui il creditore può rifiutare il pagamento alternativo, se non richiesto dalla normativa sulla riduzione del contante, solo per giustificato motivo da valutare con le regole della correttezza e della buona fede oggettiva. Ne deriva che, mancando l'indicazione - con adeguata e autonoma specificità - di una peculiare condotta colposa della parte contribuente, non si giustifica la comminazione delle sanzioni al contribuente.

NOTA

Riguardo all'accisa sul gas-metano per il mese di febbraio 2002, con distinta di versamento del 28 febbraio 2002 (ultimo giorno utile) la soc. AGAM, impartiva all'agenzia monzese della Banca regionale europea l'ordine di pagamento di Euro 1.657.222,26. Sennonché, avendo l'istituto di credito materialmente accreditato l'importo al Fisco solo il 1 marzo 2002, l'Amministrazione prima applicava ex art. 3, comma 4 TUA indennità e interessi di mora, che la contribuente versava con F24 del 19 settembre 2002, poi irrogava alla società anche la sanzione pecuniaria di Euro 497.166 in forza del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

61. Sent. n. 22024 del 25 settembre 2013

(emessa il 26 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Rel. Cicala

NON BASTA UN DIPENDENTE PER DETERMINARE L'APPLICAZIONE DELL'IRAP

Massima:

L'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate vanificherebbe l'affermazione di principio desunto dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) "tassa sui redditi di lavoro autonomo". Vi sono, cioè, ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente, ma costituisce semplicemente una comodità per lui (e per i suoi clienti).

NOTA

Si riporta uno stralcio della motivazione.

5. La Amministrazione sostiene che “in sintesi la sentenza della CTR che ritiene non sussistere il requisito dell'autonoma organizzazione del contribuente, medico convenzionato con il SSN, che si è avvalso per l'anno 2000 e 2001 di un dipendente violi gli artt. 2 e 3 del D.Lgs 446/97, in combinato disposto con l'art. 22 del DPR 270/00, secondo cui l'utilizzazione di personale dipendente, anche nella misura minima di una persona, configura il presupposto dell'autonoma organizzazione, non essendo richiesta, dalla normativa che disciplina l'attività di medico convenzionato, la collaborazione continuativa di un dipendente”.

6. Ritiene il Collegio che si debbano prender le mosse dai principi costituzionali, così come - da ultimo - enunciati nella sentenza della Corte Costituzionale n. 223 del 11 ottobre 2012 che ha dichiarato l'illegittimità della norma, ritenuta di natura tributaria, che ha imposto un particolare onere fiscale sulle retribuzioni dei pubblici dipendenti che superino un certo “tetto”. Afferma la Corte che gli artt. 3 e 53 della Costituzione impongono al legislatore un “uso ragionevole dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di determinare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione” (sentenza n. 111 del 1997).

È cioè consentito al legislatore di sottoporre una parte dei contribuenti a specifici oneri maggiori e diversi rispetto a quelli che colpiscono ogni forma di ricchezza, ma tale specifica imposizione deve poggiare su una qualche razionale giustificazione, che può discendere - in primo luogo - dalla maggiore “ricchezza” dei contribuenti colpiti (il proprietario di immobili che ricavi da essi un certo reddito è senza dubbio “più ricco” di chi percepisca il medesimo reddito come frutto di lavoro dipendente), ma anche dalla circostanza che i contribuenti sottoposti ad ulteriori specifici oneri usufruiscono in misura maggiore di determinati pubblici servizi; cagionando con la loro attività l'esigenza di maggiori spese pubbliche.

Quest'ultima ipotesi si verificava ad esempio nella Imposta Comunale sulle Attività produttive (ICIAP) abolita dalla legge istitutiva dell'IRAP. L'ICIAP trovava cioè (in base alla sentenza n. 238 del 13 maggio 1993 della Corte Costituzionale) giustificazione costituzionale nella “particolare utilizzazione dei servizi comunali da parte dei soggetti”. Ma la sottoposizione ad Irap non è rapportata alla (sia pure solo potenziale) maggiore fruizione dei servizi pubblici.

Dunque l'IRAP deve trovare giustificazione in una specifica capacità contributiva del soggetto colpito dalla imposta; e la cennata esigenza di ragionevolezza che eviti ingiuste discriminazioni ha determinato una modifica legislativa che appare determinante ai fini della decisione della presente controversia¹.

Nel suo testo originario, l'art. 2 del D. Leg. 446/1997 assoggettava alla Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) “l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”; e quindi colpiva ogni attività degli esercenti professioni intellettuali che possedesse il requisito della “abitualità”, cioè non fosse esercitata occasionalmente.

Il D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, ha però aggiunto nel citato art. 2 la specificazione secondo cui la attività deve essere “autonomamente organizzata” (quando non sia riferibile a società).

Queste due parole sono state introdotte allo scopo di inserire un fattore di razionalità costituzionale nel sistema, ancorchè tale inserimento abbia determinato una deroga alla coerenza logica del tributo che, nella sua versione originaria, coinvolgeva - senza deroghe - ogni forma di attività produttiva non occasionale. È infatti pacifico che la riforma del 1998 ha escluso dall'applicazione dell'IRAP anche professionisti con elevati guadagni quando alla realizzazione di tali guadagni non concorra alcuna organizzazione o concorra una organizzazione ad essi non riconducibile (come accade nel caso dell'attore che reciti in una struttura di spettacolo da altri organizzata e diretta, del

¹ Non rilevante appare il comma 515 dell'articolo unico della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. legge di stabilità 2013), che prevede la possibilità di istituire forme di esenzione dall'IRAP per chi “si avvalga di lavoratori dipendenti o assimilati”.

chirurgo libero professionista che operi in una clinica altrui, di chi svolga attività di amministratore o sindaco utilizzando le strutture messe a disposizione dalla azienda amministrata).

La modifica del 1998 mirava però a prevenire un intervento del Giudice delle leggi analogo a quello che aveva in passato escluso dall'applicazione dell'ILOR la quasi totalità dei lavoratori autonomi (sentenza n. 42/1980). Ed infatti la sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 10 maggio 2001, ha ritenuto che l'imposta in parola sia legittima proprio perché non colpisce qualunque attività produttiva, ma solo quelle che siano "autonomamente organizzate"; di guisa che non risulta un' "imposta sul (mero) lavoro autonomo" ma un'imposta sulla capacità produttiva che deriva dalla "autonoma organizzazione", che deve far capo al contribuente. E la "autonoma organizzazione" deve costituire un qualcosa di ulteriore e diverso rispetto a quella razionale autoorganizzazione che necessariamente accompagna qualunque attività professionale svolta abitualmente, deve essere un "quid pluris" che giustifichi l'imposizione ai "lavoratori autonomi organizzati" di un onere fiscale che non colpisce invece i lavoratori subordinati (e che coinvolge tutto il loro reddito professionale e non solo la quota parte ricollegabile alla autonoma organizzazione). Di conseguenza, la Corte Costituzionale ha demandato ai giudici tributari (ed alla Cassazione) il compito di definire quando il contribuente disponga di una propria "autonoma organizzazione", in modo da garantire una applicazione "ragionevole" della norma in questione.

È d'altronde ovvio che i criteri scolpiti negli artt. 3 e 53 della Costituzione debbono essere tenuti presente anche dai giudici, chiamati a dar ragionevolezza alle applicazioni del diritto vivente, se necessario attraverso un'interpretazione "costituzionalmente orientata".

In quest'ottica sono state abbandonate quelle chiavi interpretative che vanificano la modifica legislativa in questione; ritenendo sufficienti per l'applicazione dell'imposta requisiti che sostanzialmente costituiscono una mera "autoorganizzazione" razionale del lavoro. Con la conseguenza di determinare una ingiustificata sperequazione ai danni dei lavoratori autonomi, gravati da un'imposta che risparmia i lavoratori dipendenti (rectius che per i lavoratori dipendenti grava sui datori di lavoro). La Corte di Cassazione ha cioè fin dalle prime pronunce decise nella udienza dell'otto febbraio 2007 respinto la tesi della Amministrazione secondo cui le parole "autonoma organizzazione", introdotte nell'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 dal D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137 costituirebbero soltanto un chiarimento ed una specificazione del requisito della "abitualità" già presente nel testo del 1997. Di guisa che la "autonoma organizzazione" ben potrebbe estrinsecarsi "nell'impiego dell'intelligenza e della cultura, nella (mera) capacità di acquisire clientela, di ottenere credito, di competere, di promuovere ogni legittima iniziativa".

Per altro verso è stata respinta anche la tesi prospettata da molti contribuenti, secondo cui dovrebbe intendersi per "autonoma organizzazione" una struttura capace di produrre di per sé sola reddito, prescindendo dall'apporto del professionista o del lavoratore autonomo. Perciò l'imposta non sarebbe mai dovuta, ad esempio, dai singoli che esercitano le cosiddette "professioni protette", in quanto il venir meno del professionista determinerebbe l'automatica cessazione dell'attività e l'azzeramento del reddito. Questa Corte di legittimità ha affermato che "non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'Irap il fatto che l'apporto del titolare sia insostituibile o per ragioni giuridiche o perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle particolari capacità del titolare stesso" (sentenza n. 5011 del 5 marzo 2007, cui adde, ad esempio, la sentenza n. 8171 del 2 aprile 2007). Ciò in quanto l'impostazione proposta dai contribuenti escluderebbe dall'ambito dell'Irap pressoché tutte le attività professionali e di lavoro autonomo; tale soluzione è in contrasto con l'impalcatura della legge che prevede l'applicazione dell'imposta a coloro che esercitano arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del Tuir (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1977, n. 917) ogni qual volta vi sia una "autonoma organizzazione".

Si afferma quindi con giurisprudenza che può dirsi pacifica che l'IRAP coinvolge una capacità produttiva che può non essere compiutamente autonoma (cioè derivare da strutture autosufficienti) ma deve pur sempre essere "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa "esterna", cioè da "un

complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc.), cosicché è "il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista ... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale" (Cass. Trib.15754/2008; vedi da ultimo la sentenza n. 19769 del 28 agosto 2013).

Queste affermazioni di principio sfociano - secondo un filone giurisprudenziale - nella tesi secondo cui il richiesto surplus idoneo a determinare l'assoggettamento ad IRAP può essere costituito dalla presenza di un dipendente stabile; anche solo part time, anche solo con funzioni meramente accessorie (pulizia).

Viene cioè più volte riprodotta la massima secondo cui "il requisito dell'"autonoma organizzazione', il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui" (cfr., *ex pluribus*, la sentenza n. 3676 del 16 febbraio 2007).

Spesso la affermazione non è rilevante al fine del decidere perché in concreto il contribuente non si avvale in modo "non occasionale" di lavoro altrui, ma in varie ipotesi essa costituisce il punto di partenza per una pronuncia sfavorevole al contribuente, sia pure sovente di cassazione con rinvio, pur a fronte di un dipendente.

È però altresì presente nella giurisprudenza di questa Corte un indirizzo che non ritiene un dipendente costituisca fattore di per sé solo decisivo ed insuperabile per determinare il riconoscimento della "stabile organizzazione".

Si può in primo luogo ricordare la sentenza 5009/2007, secondo cui "si ha esercizio di "attività autonomamente organizzata" soggetta ad Irap ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'Irap (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti)" (nei medesimi termini è la sentenza n. 8170 del 2 aprile 2007). Ed ancora la sentenza n. 3675 del 16 febbraio 2007, nel cassare la sentenza di merito che aveva escluso dall'imponibilità Irap un professionista che svolgeva attività "protetta" dall'iscrizione all'albo professionale, manda al giudice di merito di procedere all'accertamento circa "la sussistenza o meno di una struttura di supporto all'attività del contribuente", appurando "se il ricorrente utilizzi, nell'esercizio della propria professione, beni strumentali o lavoro altrui e in quale misura tali fattori incidano sui costi e gli oneri esposti dal contribuente (per esempio, attraverso l'analisi del Quadro RE della dichiarazione dei redditi) in relazione all'esercizio della sua professione". La sentenza n. 3675 assoggetta dunque ad Irap "l'attività che presenti un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo". E - in parallelo - la sentenza n. 5258 del marzo 2007 richiede "una struttura, la quale prescinde dalla qualità o quantità dei fattori, ma va valutata in relazione al potenziamento della mera attività personale del professionista".

Come si vede, le sentenze da ultimo indicate non escludono che la presenza di anche solo un dipendente possa costituire indizio di "autonoma organizzazione", rimettono però la concreta valutazione al giudice di merito, escludendo un automatismo dipendente-soggezione a IRAP (cfr. la sentenza n. 22592 dell' 11 dicembre 2012).

Il mancato riferimento, come fattore sufficiente a determinare di per sé solo l'applicazione dell'IRAP, della circostanza che il professionista si avvalga dell'opera di un dipendente è, ad esempio, particolarmente significativo nell'ambito della pronuncia 5012/2007, in quanto risultava - in fatto - pacifico che il professionista (avvocato) disponeva di locali - ancorché in locazione - e di un dipendente con mansioni di segretario.

Vi sono, del resto, precedenti specifici secondo cui la presenza di un solo dipendente part-time addetto alla porta ed alla pulizia dello studio non costituisce di per sé un elemento tale da concretizzare il presupposto di autonoma organizzazione come previsto dalla normativa I.R.A.P." (ordinanza n. 18472 del 4 luglio 2008); cui si può affiancare, tra l'altro, l'ordinanza n. 14304 del 8 agosto 2012 secondo cui "deve essere confermata la sentenza di merito che ha escluso la applicabilità dell'IRAP ad un ragioniere che usufruisca di un dipendente part time per poche ore (10) alla settimana" (adde da ultimo l'ordinanza n. 14304 del 8 agosto 2012).

Sembra al Collegio che l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) "tassa sui redditi di lavoro autonomo". Vi sono, cioè, ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente, ma costituisce semplicemente una comodità per lui (e per i suoi clienti).

Si tratta certo di una valutazione difficile, assai più complessa della automatica deduzione dell'imposizione da un fatto accertabile attraverso la denuncia dei redditi e i tabulati INPS; ma questa valutazione conduce a razionalità costituzionale (ed economica - i due profili sono strettamente connessi) l'imposizione.

In particolare, la sottoposizione a tassazione aggiuntiva di chi assuma un dipendente anche quando tale dipendente non determini un qualche significativo aumento del reddito e quindi manchi - secondo la tesi qui accolta- il presupposto giuridico dell'IRAP, costituirebbe una sorta di sanzione che scoraggerebbe l'assunzione di dipendenti.

62. Sent. n. 20917 del 14 settembre 2013

(emessa il 26 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Lav. - Pres. Di Cerbo, Rel. Manna

L'ONERE DELL'IRAP PER LE ATTIVITÀ INTRA MOENIA PUÒ ESSERE TRASFERITO SUI MEDICI SOLO CON UN'ESPLICITA PATTUIZIONE

Massima:

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE – COMPENSI PROFESSIONALI PER ATTIVITÀ LIBERO PROFESSIONALE INTRA MOENIA DEI MEDICI OSPEDALIERI – SOGGETTO OBBLIGATO – È L'ENTE PUBBLICO – TRASLAZIONE DELL'ONERE SUI MEDICI – ESPLICITA PATTUIZIONE – NECESSITÀ

L'azienda sanitaria è soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IRAP sui proventi per attività libero professionale intramoenia svolta dai dirigenti medici ospedalieri; e la eventuale traslazione convenzionale dell'onere economico su tali dirigenti deve formare oggetto di puntuale accordo

contrattuale (perciò viene rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva escluso la traslazione potesse derivare dalla clausola della contrattazione aziendale 2002 secondo cui ai compensi dovuti per attività intra moenia dovevano essere "applicate le imposte di legge"; mentre solo nel successivo contratto del 2007 era stata inserita l'esplicita frase secondo cui agli oneri del medico "si aggiunge l'incidenza dell'IRAP").

63. Sent. n. 21327 del 18 settembre 2013

(emessa il 26 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cappabianca, Rel. Ferro

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 (per le banche il 4,75%), al fine di non pregiudicare del tutto l'obiettivo finale suindicato.

NOTA

Cfr. la sentenza n. 19838 del 14 novembre 2012.

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

64. Sent. n. 19769 del 28 agosto 2013

(emessa il 13 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. V - Pres. Virgilio, Rel. Iofrida

I PRESUPPOSTI DELLA APPLICAZIONE DELL'IRAP AL PROFESSIONISTA

Massime:

L'IRAP coinvolge una capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa "esterna", cioè da "un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal

numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc..)", cosicché è "il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto-organizzata del solo lavoro personale (erra perciò il giudice di merito che equipara la generica voce "spese", peraltro indicata in percentuale modesta -circa il 10%-, in rapporto ai ricavi dichiarati, al requisito, necessario ai fini dell'assoggettabilità ad IRAP, dell'impiego di "beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione).

65. Sent. n. 21326 del 18 settembre 2013

(emessa il 26 giugno 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cappabianca, Rel. Ferro

LA COOPERATIVA DI SERVIZI PER I TAXISTI DETERMINA LA SOTTOPOSIZIONE AD IRAP

Massime:

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) – IRAP – SOGGETTI PASSIVI – APPLICABILITÀ DELL'IMPOSTA – CONDIZIONI – AUTONOMA ORGANIZZAZIONE – NECESSITÀ – FATTISPECIE RELATIVA A TASSISTI ORGANIZZATI IN SOCIETÀ COOPERATIVA

In tema di IRAP, presupposto per l'applicazione dell'imposta, secondo la previsione dell'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, il cui accertamento spetta al giudice di merito e che ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l' "id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. (In applicazione del principio, l'imposta è stata ritenuta applicabile ai tassisti organizzati in cooperativa, in ragione delle specifiche modalità di esercizio dell'attività, integrata dall'apporto qualificante della predetta stabile struttura societaria, che assicura al singolo tassista, in via tipica e costante, continuità di lavoro, migliori condizioni economico-professionali, centralizzazione della raccolta pubblicitaria, assistenza amministrativa e fiscale).

66. Sent. n. 4821 del 26 settembre 2013

(emessa il 30 luglio 2012) della Cons. Stato, Sez. IV. - Pres. Russo, Rel. De Felice

EQUITALIA DEVE OBBLIGATORIAMENTE ESIBIRE COPIA DELLE CARTELLE E DELLA RELATA DI NOTIFICA

Massima:

L'art. 26 comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nel disporre che il concessionario di esattoria deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione, introduce due obblighi per la Società concessionaria: la conservazione per cinque anni; l'obbligo di esibizione a richiesta del contribuente;

conseguentemente, dal momento che la cartella esattoriale costituisce presupposto della iscrizione di ipoteca immobiliare, la richiesta di accesso, ai sensi degli artt. 22 ss., L. n. 241 del 1990, alla cartella è strumentale alla tutela dei diritti del contribuente in tutte le forme consentite dall'ordinamento giuridico ritenute più rispondenti ed opportune; la cartella esattoriale deve essere rilasciata, in copia, dalla società concessionaria al contribuente che abbia proposto, o voglia proporre ricorso avverso atti esecutivi iniziati nei suoi confronti.