

Giuri Assist

Fiscal
Assist
2016



Direttore Scientifico e Direttore Responsabile:
Lelio Cacciapaglia

Per i contenuti di Fiscal Assist, Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod. Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Autorizzazione del Tribunale di Verona n.1981 del 9/05/13

Reddito d'impresa

- 5 **Compenso amministratori: non si deduce se deliberato in sede di approvazione del bilancio -**
Cassazione n. 21953 del 28/10/2015
- 5 **Contributi per la ristrutturazione di fabbricato rurale: si tratta di contributi in conto capitale -**
Cassazione n. 23555 del 18/11/2015
- 5 **Esterovestizione dell'impresa- Cassazione n. 43809 del 30/10/15**

Iva

- 5 **La prova per disconoscere il diritto alla detrazione (1) - La registrazione delle operazioni non è una**
condizione sostanziale per l'esercizio della detrazione (2) - Cassazione n. 25871 del 23/12/15
- 6 **Rimborsi IVA in presenza di beni ammortizzabili - Cassazione n. 24779 del 4/12/15**
- 6 **Non è escluso il diritto al rimborso per le imprese che hanno cessato l'attività o che sono fallite -**
Cassazione n. 21907 del 27/10/15
- 6 **Contenuto delle fatture - Cassazione n. 21980 del 28/10/15**
- 7 **Disciplina applicabile al rimborso - Cassazione n. 21674 del 23/10/15**
- 7 **Nelle locazioni di immobili ad uso abitativo il momento impositivo ai fini IVA coincide con l'incasso**
del corrispettivo dovuto a titolo di canone - Cassazione n. 21621 del 23/10/15
- 7 **Il cambio di valuta tradizionale contro "bitcoin" è esente da IVA - Corte giustizia Unione Europea n.**
264/14 del 22/10/15
- 8 **Detrazione anche se la fattura è emessa da un soggetto che è impossibile verificare - Corte giustizia**
Unione Europea n. 277/14 del 22/10/15
- 8 **Cessioni intracomunitarie: mancata indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario -**
Cassazione n. 23763 del 20/11/15
- 8 **Diritto a detrazione e onere della prova - Cassazione n. 23778 del 20/11/15**
- 9 **Trasporto di beni di importazione e onere della prova - Cassazione n. 23034 del 11/11/15**
- 9 **È possibile applicazione il regime speciale per i produttori agricoli ad una attività e quello ordinario**
alle restanti - Cassazione n. 21965 del 28/10/15
- 10 **Cessione intracomunitaria di stampi al termine della produzione dei beni con essi realizzati -**
Cassazione n. 23761 del 20/11/15

Irap

- 10 **Il professionista che opera in una struttura altrui è escluso dall'Irap - Cassazione n. 21150 del**
08/10/15
- 11 **Professionista senza supporti logistici non è soggetto a Irap - Cassazione n. 22468 del 4/11/15**

Fiscalità persone fisiche

- 11 **Agevolazioni "prima casa": conta la 1° richiesta al comune di trasferimento della residenza-**
Cassazione n. 19684 dell'1/10/15
- 11 **Agevolazione prima casa: conta la residenza della famiglia - Cassazione n. 25893 del 23/12/15**
- 11 **Agevolazioni "prima casa": dopo la cessione infraquinquennale il successivo riacquisto entro 1 anno**
può avvenire per donazione - Cassazione n. 23219 del 13/11/15
- 12 **Agevolazione "prima casa" e separazione dei coniugi - Cassazione n. 23225 del 13/11/15**
- 12 **Agevolazioni "prima casa": costituisce causa di forza maggiore al trasferimento entro 18 mesi della**
residenza la "resistenza" opposta dall'inquilino - Cassazione n. 25437 del 17/12/15

Giuri Assist

- 12 Agevolazione prima casa: costituisce causa di forza maggiore al trasferimento la "sorpresa archeologica" - Cassazione n. 24963 del 10/12/15
- 12 Soggezione a Irpef dello sconto tariffario sulla energia elettrica accordato ai dipendenti ENEL - Cassazione n. 25024 dell'11/12/15

Accertamento questioni sostanziali

- 13 Il superamento del limite massimo di crediti compensabili corrisponde all'omesso versamento - Cassazione n. 25816 del 22/12/15
- 13 Contabilità "in nero" ritrovata presso una società del gruppo: accertamento induttivo legittimo - Cassazione n. 21997 del 28/10/15
- 13 L'abuso di diritto presuppone atti leciti - Cassazione n. 26060 del 30/12/15
- 13 L'abuso del diritto è escluso dalla donazione tra genitori e figli - Cassazione n. 21952 del 28/10/15
- 14 Conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente: si applicano i principi dell'art. 20 del TUR - Cassazione n. 25487 del 18/10/15
- 14 Nelle imposte dirette le condotte elusive sono solo quelle tipizzate - Cassazione n. 24024 del 25/11/15
- 14 Cessione d'azienda: il valore determinato ai fini dell'imposta di registro è (era) utilizzabile anche ai fini delle imposte sui redditi (disciplina previgente) - Cassazione n. 19622 dell'1/10/15
- 15 Se la prestazione è gratuita l'accertamento è illegittimo - Cassazione n. 21972 del 28/10/15
- 15 L'interpretazione dell'accordo negoziale deve far riferimento alla causa reale e alla complessiva operazione economica voluta dalle parti - Cassazione n. 24258 del 27/11/15
- 16 IVA prima casa e dichiarazione mendace - Cassazione n. 21908 del 27/10/15
- 16 L'invito al versamento delle somme dovute ha la funzione di consentire al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie dell'omissione - Cassazione n. 21676 del 23/10/15

Accertamento da studi di settore

- 16 Uno scostamento del 21% dei ricavi non è una grave incongruenza che giustifichi l'accertamento in base agli studi - Cassazione n. 22946 del 10/11/15
- 17 Si applica sempre lo studio più recente - Cassazione n. 23554 del 18/11/15

Accertamento e riscossione questioni procedurali

- 17 Controllo formale: la cartella deve riportare i motivi dell'avvio della riscossione - Cassazione n. 22489 del 4/11/15
- 17 Avviso di accertamento sottoscritto dal delegato e onere della prova - Cassazione n. 22800 del 9/11/15
- 18 Accertamento sottoscritto da funzionario istituzionalmente competente o da parte di un soggetto munito di delega - Cassazione n. 22810 del 09/11/15
- 19 Avviso di accertamento firmato da un funzionario delegato: la prova spetta all'Amministrazione - Cassazione n. 24492 del 2/12/15
- 19 La delega alla firma non si presume dal fatto che il sottoscrittore è il responsabile dell'ufficio - Cassazione n. 23781 del 23/11/15
- 19 Operazioni con Paesi black list: al contribuente devono essere concessi 90 giorni per dimostrare le esimenti - Cassazione n. 20033 del 7/10/15
- 20 L'accertamento "precoce" è nullo - Cassazione n. 23050 dell'11/11/15
- 20 L'avviso di accertamento deve essere preceduto da una fase di contraddittorio solo se esplicitamente previsto (tributi non armonizzati) - Cassazione n. 24823 del 9/12/15

Giuri Assist

- 20 Il difetto di contraddittorio ha un peso diverso per i tributi armonizzati e non armonizzati, anche nell'ambito dello stesso accertamento - *Cassazione n. 26117 del 30/12/15*
- 21 L'avviso di accertamento non è mera *provocatio ad opponendum* - *Cassazione n. 24024 del 25/11/15*
- 21 Ogni errore in dichiarazione è emendabile - *Cassazione n. 23052 del 11/11/15*
- 21 Rimborso entro 48 mesi per la maggiore imposta dovuta a errori in dichiarazione - *Cassazione n. 21968 del 28/10/15*
- 22 L'accertamento parziale è una modalità procedurale che segue le stesse regole previste per gli accertamenti generali - *Cassazione n. 21984 del 28/10/15*
- 22 L'accertamento parziale può essere fondato pure su una verifica generale - *Cassazione n. 21992 del 28/10/15*

Penale tributario

- 23 Quando l'incertezza normativa obiettiva è causa di esenzione - *Cassazione n. 25907 del 23/12/15*
- 23 Sequestro del profitto - *Cassazione n. 43833 del 14/10/15*
- 23 Nel procedimento penale non si può valutare il carattere fittizio dell'operazione - *Cassazione n. 40272 dell'1/10/15*
- 24 Preventiva valutazione allo stato degli atti del patrimonio dell'ente beneficiario dal reato - *Cassazione n. 41073 del 13/10/15*
- 24 Il reato di dichiarazione fraudolenta esiste solo con la dichiarazione - *Cassazione n. 49570 del 16/12/15*
- 24 Superamento della soglia del reato di dichiarazione fraudolenta - *Cassazione n. 40755 del 12/10/15*

Contenzioso tributario

- 25 Assoluzione penale è valido indizio nel processo tributario - *Cassazione n. 21966 del 28/10/15*
- 25 In caso di decesso del contribuente la sentenza non va notificata agli eredi - *Cassazione n. 23049 dell'11/11/15*
- 25 Il richiamo alle tesi di una delle parti non sostituisce la motivazione della sentenza - *Cassazione n. 20648 del 14/10/15*
- 25 Rimborso del tributo pagato in pendenza di giudizio: non è dovuto se poi il tributo è soppresso - *Cassazione n. 20272 del 9/10/15*
- 25 Atti impugnabili (1) Se la cartella esattoriale non è stata validamente notificata, può essere impugnata anche in base alla conoscenza avuta dall'estratto di ruolo (2) - *Cassazione n. 19704 del 02/10/15*
- 27 Le disposizioni interne contrarie al diritto UE debbono essere sempre disapplicate - *Cassazione n. 24915 del 9/12/15*
- 27 Il giudicato favorevole della società ha efficacia riflessa sui soci - *Cassazione n. 24793 del 4/12/15*
- 27 Ricorsi avanti le Commissioni tributarie - *Cassazione n. 22253 del 30/10/15*

Fiscale - varie

- 28 Cessione di ramo d'azienda: l'accollo da parte dell'acquirente dei debiti dell'alienante deve essere incluso nella base imponibile - *Cassazione n. 24081 del 25/11/15*
- 28 Regularizzazione della società di fatto: imposta di registro in misura fissa sull'immobile - *Cassazione n. 23570 del 18/11/15*
- 28 I ripetitori di telefonia mobile devono essere accatastati nella categoria D - *Cassazione n. 24026 del 25/11/15*
- 28 Imposta di registro - *Cassazione n. 24268 del 27/11/15*

REDDITO D'IMPRESA**Compenso amministratori: non si deduce se deliberato in sede di approvazione del bilancio****Cassazione n. 21953 del 28/10/15**

Affinché possa essere dedotto il compenso corrisposto agli amministratori di una società di capitali, la relativa spettanza non può essere stabilita in sede di approvazione del bilancio. A tal fine, infatti è necessario che il compenso sia previsto dall'atto costitutivo o statuto, ovvero sia approvato da una specifica assemblea.

Contributi per la ristrutturazione di fabbricato rurale: si tratta di contributi in conto capitale**Cassazione n. 23555 del 18/11/15**

I contributi ottenuti per la ristrutturazione del fabbricato rurale devono considerarsi come sopravvenienze attive tassabili nell'esercizio in cui gli stessi sono incassati e nei successivi ma non oltre il quarto. Tali contributi essendo diretti a potenziare una struttura già esistente e non all'acquisto di beni ammortizzabili, non possono considerarsi contributi "in conto impianti" ma devono ricomprendersi tra quelli "in conto capitale" con conseguente sopravvenienza attiva dell'impresa assoggettabile a tassazione come sopra detto.

Esterovestizione dell'impresa**Cassazione n. 43809 del 30/10/15**

La "esterovestizione" si realizza allorché vengono insediate nello Stato estero strutture di natura artificiosa, mancanti cioè di sostanza economica, al solo fine di imputare ad esse redditi effettivamente realizzati nel territorio italiano. Laddove, invece, le entità imprenditoriali siano giuridicamente ed economicamente reali nella loro effettiva esistenza, il problema che si pone è quello di ripartire in modo corretto la potestà impositiva fra lo Stato di insediamento e l'Italia, laddove ci siano sovrapposizioni fra i criteri di residenza previsti da entrambi gli ordinamenti e, comunque, rispettando il principio del divieto di doppia imposizione.

Tale conflitto deve essere risolto dando prevalenza al luogo in cui viene esercitata l'attività amministrativa che rappresenta, come tale, il "cuore" della gestione imprenditoriale. Tuttavia, il luogo di effettivo esercizio della direzione amministrativa (c.d. sede di direzione effettiva) non può essere confuso con quello in cui si colloca il potere di direzione e coordinamento della società capogruppo, potere che è riconosciuto obiettivamente dal diritto internazionale ed è sancito a chiare lettere nell'art. 2497 c.c., posto che nei gruppi transnazionali esistono delle linee parallele e differenti di management: quella che gestisce la direzione e il coordinamento presso la capogruppo, e quella che quotidianamente esercita l'attività gestionale.

IVA**La prova per disconoscere il diritto alla detrazione (1) - La registrazione delle operazioni non è una condizione sostanziale per l'esercizio della detrazione (2)****Cassazione n. 25871 del 23/12/15**

- Laddove il contribuente rispetti gli obblighi formali e contabili, incomberà sull'Amministrazione, che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili, l'onere della relativa prova. Ove, invece, il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, sarà quest'ultimo, a fronte della contestazione di omessa od irregolare tenuta delle scritture contabili, a dover fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto a detrazione.

- La stampa tardiva del registro IVA degli acquisti tenuto con modalità informatiche non preclude il diritto alla detrazione dell'imposta se i presupposti sostanziali - ovvero il possesso di regolari fatture e la destinazione degli acquisti alla realizzazione di operazioni imponibili - risultano integrati, atteso che la registrazione delle operazioni non è una condizione sostanziale per l'esercizio della detrazione.

Rimborsi IVA in presenza di beni ammortizzabili

Cassazione n. 24779 del 4/12/15

- In materia di IVA, il contribuente ha la possibilità di accedere al rimborso di cui all'art. 30, comma 3, lettera c) del D.P.R. n. 633/1972, in presenza di acquisti di beni ammortizzabili, strumentali all'attività d'impresa, utilizzati in maniera durevole oltre l'arco temporale di un esercizio contabile, sui quali l'imprenditore vanta un diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento.
- Il rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, che l'art. 30, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972 consente al soggetto passivo di richiedere in sede di dichiarazione annuale se di importo superiore a 2.582,28 euro limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, ha per oggetto beni che, oltre ad essere provvisti del requisito della strumentalità in quanto destinati ad essere utilizzati nell'attività dell'impresa e a non essere perciò idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale siano inseriti, devono rientrare, in quanto ammortizzabili, tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali, da identificarsi con i beni di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto abbia acquistato la proprietà o un altro diritto reale di godimento ed, in ogni caso, il potere di disporre di essi come proprietario.

Non è escluso il diritto al rimborso per le imprese che hanno cessato l'attività o che sono fallite

Cassazione n. 21907 del 27/10/15

Laddove il D.P.R. n. 633/1972, art. 30, comma 2, dispone che i contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili nell'anno cui il credito IVA si riferisce non possono optare per il rimborso, ma devono necessariamente computare il credito in detrazione nell'anno successivo, riguarda esclusivamente le imprese in piena attività e non esclude quindi il diritto di quelle che hanno cessato l'attività o che sono fallite, di ricorrere all'istituto del rimborso per il recupero dei loro crediti d'imposta, non avendo esse la possibilità di recuperare l'imposta assolta su acquisti ed importazioni nel corso delle future operazioni imponibili.

Contenuto delle fatture

Cassazione n. 21980 del 28/10/15

Una fattura che in un'unica descrizione accorpi attività dai contenuti più disparati (nella specie, attività materiali di trasporto e magazzinaggio, attività d'ordine di tenuta contabilità, attività ad alto contenuto di professionalità di promozione vendite ed attività generiche di "marketing") non consente d'identificare l'oggetto della prestazione, di cui deve indicare natura, qualità e quantità, e non risponde alle finalità di trasparenza e conoscibilità di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, funzionali alle attività di controllo e verifica dell'Amministrazione finanziaria, sicché comporta l'irrogazione di sanzione ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 471/1997.

La norma per cui la fattura deve contenere, tra le altre, le indicazioni della natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione risponde ad oggettive finalità di trasparenza e di conoscibilità, essendo funzionali a consentire l'espletamento delle attività di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria e, segnatamente, in questa ottica, a consentire l'esatta e precisa identificazione dell'oggetto della prestazione, da indicarsi specificandone natura, qualità e quantità. Dunque, che un'indicazione generica dell'operazione fatturata che accorpi indistintamente in un'unica descrizione attività assai disparate sotto il profilo dei loro contenuti - spaziando da attività materiali (trasporto e magazzinaggio), ad attività d'ordine (tenuta contabilità), ad attività a più alto contenuto di professionalità (promozione vendite) e ad attività del tutto generiche (servizi professionali e marketing) - non soddisfa le finalità conoscitive che la norma intende assicurare, sicché è legittima l'irrogazione della relativa sanzione.

Disciplina applicabile al rimborso

Cassazione n. 21674 del 23/10/15

Alla domanda di rimborso non rientrante tra quelle previste dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, nel testo "pro tempore" vigente, e perciò non contemplata da disposizioni specifiche, si applica l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, di carattere residuale e secondo il quale "la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione".

Nelle locazioni di immobili ad uso abitativo il momento impositivo ai fini IVA coincide con l'incasso del corrispettivo dovuto a titolo di canone

Cassazione n. 21621 del 23/10/15

- 1) Nelle locazioni di immobili ad uso abitativo il momento impositivo ai fini IVA, di cui all'art. 6, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972, coincide con l'incasso da parte del locatore del corrispettivo dovuto a titolo di canone; conseguentemente, in caso di morosità del conduttore, il locatore non è tenuto ad emettere fattura.
- 2) Nel diritto interno, le prestazioni di servizi sono soggette ad IVA solo se rese verso un corrispettivo e si considerano effettuate al momento del pagamento. Sino a tale momento non sussiste obbligo di fatturazione né di versamento dell'IVA. Dunque, per le locazioni, vere e proprie prestazioni di servizi nell'imposizione indiretta e armonizzata sul valore aggiunto, il momento impositivo coincide con l'incasso del corrispettivo. Perciò, in caso di morosità del conduttore, il locatore non è tenuto ad emettere fattura.

Il cambio di valuta tradizionale contro "bitcoin" è esente da IVA

Corte giustizia Unione Europea n. 264/14 del 22/10/15

- 1) La Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la Sentenza n. C-264/14 ha stabilito che le operazioni di cambio di valute tradizionali contro la criptovaluta «bitcoin» e viceversa sono esenti dall'IVA (a norma dell'art. 135) lettera e).
- 2) Costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso e sono esenti da IVA le operazioni di cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale bitcoin e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti.

- 3) L'art. 2, par. 1, lettera c), della direttiva 2006/112/Ce del consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, va interpretato nel senso che costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, ai sensi di tale disposizione, operazioni, come quelle oggetto del procedimento principale, che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale "bitcoin" e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti.
- 4) L'art. 135, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112/Ce va interpretato nel senso che prestazioni di servizi, come quelle oggetto del procedimento principale, che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale "bitcoin" e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti, costituiscono operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi di tale disposizione; l'art. 135, paragrafo 1, lettera d) e f), della suddetta direttiva va interpretato nel senso che siffatte prestazioni di servizi non ricadono nella sfera di applicazione di tali disposizioni.

Detrazione anche se la fattura è emessa da un soggetto che è impossibile verificare

Corte giustizia Unione Europea n. 277/14 del 22/10/15

- 1) Le disposizioni della sesta Direttiva 77/388/CEE devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base del duplice rilievo che la fattura sia stata emessa da un soggetto che debba essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che sia impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.
- 2) Le disposizioni della sesta Direttiva IVA devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti, sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni; salvo che si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'IVA.

Cessioni intracomunitarie: mancata indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario

Cassazione n. 23763 del 20/11/15

Non incide sul riconoscimento della non imponibilità ai fini dell'IVA la mancata indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario di cui agli artt. 41 e 50 del D.L. n. 331/1993, allorquando l'operatore provi in maniera rigorosa la sussistenza dei requisiti sostanziali posti a fondamento della normativa di riferimento.

Diritto a detrazione e onere della prova

Cassazione n. 23778 del 20/11/15

- 1) Nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria ritenga di non dover riconoscere ad un contribuente il diritto alla detrazione dell'imposta, attendendo la fatturazione ad operazioni inesistenti, in capo a quest'ultima grava l'onere di provare, ex art. 2697 c.c., che le dette operazioni non sono state mai effettuate.

- 2) L'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici validamente articolate, che le operazioni non sono state effettuate e, in questo caso, passa sulla parte contribuente l'onere di dimostrare il contrario. Quindi, il giudice di merito, qualora ritenga gli elementi addotti dall'Amministrazione dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve passare a valutare la prova contraria offerta dal contribuente: per invertire l'onere delle prova non bastano elementi di sospetto, ma è necessario che il Fisco offra elementi logici e circostanziali idonei a consentire inferenze secondo l'id quod plerumque accidit e secondo correlati canoni di gravità, precisione e concordanza, tenuto conto del globale compendio indiziario.

Trasporto di beni di importazione e onere della prova

Cassazione n. 23034 del 11/11/15

- 1) Ai sensi del combinato disposto degli artt. 9, co. 1, n. 2, e 69, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, il trasporto di beni in importazione, che si svolge sul territorio nazionale e che andrebbe, pertanto, assoggettato a tassazione secondo il criterio della territorialità, costituisce operazione non imponibile solo se il corrispettivo viene compreso nella dichiarazione doganale e, dunque, già sottoposto ad imposta, per cui il vettore, che intenda fruire del predetto regime, ha l'onere di provare tale condizione, dimostrando altresì che è stata pattuita la consegna dei beni importati presso il luogo finale di destinazione, atteso che, se il trasporto è convenuto "franco confine", le spese da dichiarare in sede doganale corrispondono solo al costo di trasporto dal luogo di partenza sino all'ingresso nel territorio dello Stato, mentre la prestazione dal confine alla destinazione finale è operazione ordinariamente imponibile.
- 2) Per beneficiare del regime di non imponibilità previsto per il trasporto di beni in importazione definitiva, il vettore deve dimostrare che la prestazione è stata convenuta con la consegna della merce presso il luogo di destinazione finale. Soltanto in questo caso, infatti, la prestazione, avendo formato oggetto di dichiarazione doganale, è già stata assoggettata ad imposta e, quindi, rientra nell'ambito applicativo della non imponibilità.
- 3) In tema di prestazioni di trasporto relative a beni in importazione, per le quali l'art. 9, co. 1, n. 2, D.P.R. n. 633/1972 prevede che non costituiscono operazione imponibile se i corrispettivi sono assoggettati ad imposta a norma dell'art. 69, comma 1, D.P.R. n. 633 citato, il vettore, che intenda fruire del predetto regime di non imponibilità, è tenuto a provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo. In particolare tale soggetto è tenuto a provare la ricorrenza nella specie, quanto alle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Unione, della condizione prescritta dall'art. 69, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.

È possibile applicazione il regime speciale per i produttori agricoli ad una attività e quello ordinario alle restanti

Cassazione n. 21965 del 28/10/15

In tema d'IVA, secondo la disciplina di cui agli artt. 34 e 36 del D.P.R. n. 633/1972, la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta spetta anche ai soggetti che esercitano più attività nell'ambito della stessa impresa agricola con possibilità, quindi, di applicazione del regime speciale per i produttori agricoli ad una (o più) attività e di quello ordinario alle restanti. Ne consegue che, in presenza di una valida opzione per il regime ordinario, le attività agrituristiche restano distinte da quelle agricole svolte in regime forfettario e le spese sostenute per la ristrutturazione e la manutenzione di immobili destinati a tale attività debbono godere dell'ordinario regime di detrazione IVA.

Cessione intracomunitaria di stampi al termine della produzione dei beni con essi realizzati**Cassazione n. 23761 del 20/11/15**

È stato affermato il seguente principio di diritto: "nel caso di stipula di contratto di appalto tra operatori economici comunitari residenti in diversi Stati membri, che preveda anche l'affidamento della costruzione di modelli, forme, stampi od altri attrezzi strumentali al procedimento di fabbricazione del prodotto finale, da cedere al committente unitamente a questi ultimi, il presupposto del materiale trasporto del bene strumentale (ove quest'ultimo non sia andato distrutto o consumato nel processo di fabbricazione) dallo Stato membro di origine a quello, diverso, di destinazione, ai fini della non imponibilità IVA riconosciuta dall'art. 41, comma 1, lettera a), DL n. 331/1993 convertito in legge n. 427/1993 - nel testo applicabile *ratione temporis* - alle operazioni di cessione intracomunitaria, deve essere verificato con riferimento al tempo della cessazione del rapporto contrattuale in questione, e non anche al tempo della cessazione di eventuali distinti contratti stipulati dalle stesse parti, anche se aventi ad oggetto la fornitura di ulteriori beni della stessa specie da ottenere mediante l'utilizzo dei medesimi modelli, forme, stampi o attrezzature, dovendo ritenersi esaurita la operazione di cessione intracomunitaria con la estinzione del rapporto contrattuale avente ad oggetto la realizzazione del bene-strumentale."

IRAP**Il professionista che opera in una struttura altrui è escluso dall'Irap****Cassazione n. 21150 del 08/10/15**

Con riferimento a un professionista (avvocato) che svolge l'attività professionale all'interno di una struttura altrui, è stata esclusa la soggezione all'Irap. In particolare, la Cassazione ha ricordato sul punto alcuni principi precedentemente espressi:

- 1) l'esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata; il requisito della "autonoma organizzazione" 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 e interesse;
 - b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerunque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; costituisce poi onere del contribuente che richieda il rimborso fornire la prova dell'assenza delle condizioni anzidette.
- 2) ai fini della soggezione ad Irap dei proventi di un lavoratore autonomo (o un professionista) non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto i profili organizzativi; non sono, pertanto, soggetti ad Irap i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata.

Professionista senza supporti logistici non è soggetto a Irap**Cassazione n. 22468 del 4/11/15**

Il professionista che svolge la propria attività privo dell'ausilio di dipendenti e senza beni strumentali consistenti non realizza il presupposto impositivo Irap consistente nella presenza di una autonoma organizzazione. Non rileva, a tal fine il solo fatto che l'attività (di ingegnere) era svolta senza il controllo o il coordinamento di terzi, in totale discrezionalità, senza soggiacere a limitazioni, condizionamenti e controlli formalmente e legittimamente imposti da altri soggetti. 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 (dal 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". In sostanza, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'Irap solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata ed il requisito della autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente 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.

FISCALITÀ PERSONE FISICHE**Agevolazioni "prima casa": conta la 1° richiesta al comune di trasferimento della residenza****Cassazione n. 19684 dell'1/10/15**

L'agevolazione "prima casa", spetta a coloro che abbiano fatto richiesta di trasferimento della residenza nel comune di ubicazione dell'immobile acquistato nel termine di 18 mesi dall'acquisto, in base al principio dell'unicità del procedimento amministrativo inteso al mutamento dell'iscrizione anagrafica, di cui all'art. 18, co. 2, del D.P.R. n. 223/1989, ai sensi del quale la decorrenza è quella della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato nel comune di nuova residenza. Infatti, anche nel caso in cui il contribuente, in attesa della risposta da parte dell'Amministrazione, presenti una seconda istanza, gli effetti retroattivi derivanti dalla positiva conclusione del procedimento devono essere fatti risalire alla 1° domanda presentata.

Agevolazione prima casa: conta la residenza della famiglia**Cassazione n. 25893 del 23/12/15**

Ai fini dell'agevolazione "prima casa" il requisito della residenza deve essere riferito alla famiglia. Se l'immobile acquistato è adibito a residenza della famiglia, non rileva la diversa residenza del coniuge di chi ha acquistato in regime di comunione, posto che i coniugi non sono tenuti ad una comune residenza anagrafica, ma reciprocamente alla coabitazione.

La coabitazione con il coniuge costituisce un elemento adeguato a soddisfare il requisito della residenza ai fini tributari, in quanto ciò che conta non è tanto la residenza dei singoli coniugi, quanto quella della famiglia.

Agevolazioni "prima casa": dopo la cessione infraquinquennale il successivo riacquisto entro 1 anno può avvenire per donazione**Cassazione n. 23219 del 13/11/15**

Non decade dalle agevolazioni "prima casa" il contribuente che cede l'immobile entro 5 anni dall'acquisto ed entro 1 anno acquisisca un altro immobile a seguito di donazione.

Agevolazione “prima casa” e separazione dei coniugi**Cassazione n. 23225 del 13/11/15**

Il coniuge che, in adempimento di una condizione inserita nell'atto di separazione consensuale, cede all'ex coniuge la sua quota dell'immobile senza riacquistare un'abitazione entro l'anno, non perde il beneficio fiscale sulla prima casa.

Agevolazioni “prima casa”: costituisce causa di forza maggiore al trasferimento entro 18 mesi della residenza la “resistenza” opposta dall'inquilino**Cassazione n. 25437 del 17/12/15**

Per la fruizione dei benefici cd. prima casa, il compratore deve trasferire la residenza entro il termine di 18 mesi dall'acquisto nel comune dove è situato l'immobile. Il trasferimento, elemento costitutivo del beneficio richiesto e provvisoriamente accordato, rappresenta un obbligo del contribuente verso il fisco, dovendosi però tenere conto di eventuali ostacoli nell'adempimento di tale obbligazione, caratterizzati dalla non imputabilità alla parte obbligata e dall'inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento.

Il mancato trasferimento nei termini di legge della residenza non comporta la decadenza dall'agevolazione qualora tale evento sia dovuto a causa di forza maggiore sopravvenuta rispetto alla stipula dell'acquisto. Deve ritenersi sussistente la causa di forza maggiore, e pertanto la decadenza dall'agevolazione è stata esclusa, in presenza di ostacoli frapposti dall'inquilina all'esecuzione per rilascio, che hanno differito di circa 10 mesi l'acquisizione del possesso dell'immobile, conseguente agli ostacoli frapposti dall'occupante all'esecuzione per rilascio ostacoli superati solo a seguito di ctu medico legale con la quale veniva accertata la inesistenza della causa di intransportabilità della occupante medesima.

Agevolazione prima casa: costituisce causa di forza maggiore al trasferimento la “sorpresa archeologica”**Cassazione n. 24963 del 10/12/15**

Il mancato trasferimento nei 18 mesi della residenza non comporta la decadenza dall'agevolazione, qualora tale evento sia dovuto a causa di forza maggiore. È stato affermato che costituisce causa di forza maggiore sopravvenuta rispetto alla stipula dell'acquisto, nel caso di specie, la sospensione dei lavori di ristrutturazione dell'immobile disposta dalla soprintendenza per la cd. “sorpresa archeologica”, cioè il rinvenimento di reperti, impeditivo della prosecuzione dei lavori).

Soggezione a Irpef dello sconto tariffario sulla energia elettrica accordato ai dipendenti ENEL**Cassazione n. 25024 dell'11/12/15**

L'art. 51, co. 1 del Tuir afferma che “il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”. Pertanto, anche il beneficio dello sconto sui costi della energia elettrica consumata, in quanto concesso dal datore di lavoro ai propri dipendenti (e pensionati) costituisce reddito di lavoro e perciò, ai fini fiscali, parte della retribuzione e della pensione.

ACCERTAMENTO QUESTIONI SOSTANZIALI**Il superamento del limite massimo di crediti compensabili corrisponde all'omesso versamento****Cassazione n. 25816 del 22/12/15**

In caso di superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili, si realizza il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, con applicazione della sanzione per omesso versamento nella misura del 30% di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997. Nel caso di specie il contribuente aveva effettuato compensazioni orizzontali tra Iva e altri tributi con modello F24 per un ammontare superiore al limite annuo di 516.456,90 euro fissato dall'art. 34, comma 1, della legge n. 388/2000 (dal 2014 aumentato a 700.000 euro).

Contabilità "in nero" ritrovata presso una società del gruppo: accertamento induttivo legittimo**Cassazione n. 21997 del 28/10/15**

Il ritrovamento in un garage di proprietà di una società appartenente al medesimo gruppo del soggetto accertato di una contabilità informale tenuta su block notes, agende, brogliacci costituisce un grave indizio dell'esistenza di imponibili non contabilizzati che legittima l'accertamento induttivo.

L'abuso di diritto presuppone atti leciti**Cassazione n. 26060 del 30/12/15**

Non rientrano nella nozione di abuso del diritto in materia tributaria, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza comunitaria, le ipotesi di condotte illecite fraudolente o anche soltanto simulate, in quanto il fenomeno abusivo deve iscriversi nell'ambito delle sole condotte che non violano prescrizioni normative e non sono occulte (essendo realmente diretta la volontà dei contraenti "abusivi" alla produzione degli effetti giuridici previsti dalla legge) che consentono di perseguire legalmente il risultato finale previsto.

L'abuso del diritto è escluso dalla donazione tra genitori e figli**Cassazione n. 21952 del 28/10/15**

Nei rapporti tra genitori e figli bisogna tener conto della libertà di pianificazione della successione. In applicazione di tale principio in tema di imposte sui redditi, in un caso di donazione di terreni edificabili conclusa fra genitore e figlio, seguita a breve dalla vendita dei beni a terzi, la Cassazione ha affermato la legittimità dell'operazione, mentre l'Amministrazione aveva rilevato l'assenza dello spirito di liberalità e la strumentalità dell'operazione volta a evitare il carico fiscale sulla plusvalenza, senza valutare adeguatamente la possibilità di una legittima pianificazione della successione fra genitori e figli. In particolare, la Cassazione ha affermato che la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale. Nell'ambito di tale valutazione occorre, tuttavia, tenere conto nei rapporti tra genitori e figli della libertà di pianificazione della successione.

Nel caso di specie, invece, l'ufficio aveva ritenuto simulato l'atto di donazione del terreno alle due figlie della contribuente, le quali lo avevano rivenduto appena due mesi dopo, a un prezzo corrispondente al valore del bene dichiarato nell'atto di donazione. Traspariva così la volontà determinante la stipula degli atti di donazione, vale a dire non assoggettare a tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione del terreno.

Conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente: si applicano i principi dell'art. 20 del TUR**Cassazione n. 25487 del 18/10/15**

In tema di imposta di registro, l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, attribuisce prevalenza alla "intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Ciò impone, nella qualificazione degli atti, di considerare preminente la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, piuttosto che, in ipotesi di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto. Pertanto, nel caso di specie, di conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, è stato affermato che il fenomeno ha carattere unitario ed è configurabile come cessione di azienda e, non costituendo operazione elusiva, non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto.

Nelle imposte dirette le condotte elusive sono solo quelle tipizzate**Cassazione n. 24024 del 25/11/15**

In materia di imposte sui redditi con l'art. 37-bis, del D.P.R. n.600/1973, il legislatore ha tipizzato le fattispecie di abuso del diritto su specifici elementi caratterizzanti e determinate operazioni negoziali, in assenza dei quali non sono configurabili altre ipotesi atipiche di pratiche abusive. Pertanto, l'indagine per la valutazione della fattispecie "abuso del diritto" non può fermarsi all'affermazione del principio astratto, cui si riferisce l'art. 37-bis, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973, ma occorre che venga identificata anche la specifica ipotesi di "pratica abusiva", tra quelle indicate nel successivo comma, che eventualmente ricorra nel caso di specie.

Nel caso specifico è stato affermato che non rientra nell'art. 37 bis del D.P.R. n.600/1973, un contratto di "sale and lease back", con la "clausola tandem", in base alla quale la banca finanziatrice subentra alla società di leasing nel credito per i canoni residui, posto che tale operazione, pur procurando al contribuente un risparmio d'imposta, collegato all'accelerata deducibilità della prima maxi-rata, consente di realizzare un concreto interesse, che rientra nella libertà d'iniziativa economica, sostituendo un pregresso debito bancario con un finanziamento a condizioni migliori, e non risulta, pertanto, irragionevole rispetto alle ordinarie logiche d'impresa.

Cessione d'azienda: il valore determinato ai fini dell'imposta di registro è (era) utilizzabile anche ai fini delle imposte sui redditi (disciplina previgente)**Cassazione n. 19622 dell'1/10/15**

In materia di imposte sui redditi, nell'accertamento di plusvalenze patrimoniali realizzate con la cessione d'azienda, il valore dell'avviamento, determinato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro, ha carattere vincolante per l'Amministrazione finanziaria. Esiste, pertanto, una presunzione di corrispondenza tra tale valore e il prezzo reale da cui discende l'onere per il contribuente di fornire la prova del diverso valore in applicazione di un minor coefficiente legale di calcolo, sempre che si tratti di dati rigorosamente dimostrativi e fondati su riscontri obiettivi.

Si ricorda che il legislatore è intervenuto a regolare l'aspetto affrontato dalla Cassazione con la sentenza in esame con l'art. 5, comma 3 del d.lgs. n. 147/2015 laddove è stato specificato, con una disposizione interpretativa che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale.

Dunque, non sarà più possibile un accertamento fondato unicamente sulla differenza tra valore di mercato dell'azienda (superiore) e corrispettivo (inferiore), sia quando la circostanza fosse ab origine presente nell'atto, che nelle ipotesi di sopravvenuto disallineamento dei valori derivanti da attività accertative dell'amministrazione finanziaria ai fini dell'imposta di registro o ipocatastale (la disposizione si applica anche nel campo della compravendita di immobili).

Considerata la natura interpretativa della disposizione alla stessa deve attribuirsi effetto retroattivo. Ne resterebbero solo fuori, per prassi e giurisprudenza collaudata, coloro i quali hanno avviato un contenzioso e sono risultati soccombenti con una sentenza passata in giudicato.

Per il resto, l'auspicio è che gli uffici dell'Agenzia, provvedano in autotutela a sgravare gli atti accertativi o a dichiarare la cessazione della materia del contendere, probabilmente con compensazione delle spese di lite, in considerazione dell'incertezza che ha costretto il legislatore ad un intervento di natura interpretativa.

Se la prestazione è gratuita l'accertamento è illegittimo

Cassazione n. 21972 del 28/10/2015

In presenza di una corretta contabilità tenuta dal contribuente, una volta acclarata la circostanza che l'attività professionale era svolta in favore soggetti a cui il professionista è legato da rapporti di parentela e amicizia e che riguardava solo l'invio telematico di dichiarazioni dei redditi ed era finalizzata all'incremento della clientela, deve ritenersi superata la presunzione di onerosità della prestazione e giustificata la gratuità dell'opera svolta in loro favore (nella fattispecie 11 "clienti") e, pertanto, deve considerarsi illegittimo il recupero a tassazione del compenso non fatturato.

L'interpretazione dell'accordo negoziale deve far riferimento alla causa reale e alla complessiva operazione economica voluta dalle parti

Cassazione n. 24258 del 27/11/15

Al fine di verificare se l'operazione o le operazioni debbano essere assoggettate all'imposta di registro fissa o proporzionale oppure all'imposta sul valore aggiunto, occorre aver riguardo alle disposizioni che a quelle operazioni sono dedicate nell'ambito della disciplina sull'imposta di registro. Tale disciplina è imperniata sul canone, stabilito dall'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, secondo cui "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Da ciò consegue che, nell'imposizione del negozio, deve darsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti.

La fattispecie sottoposta all'attenzione della Cassazione era relativa alla cessione di un complesso immobiliare per la quale l'Agenzia ha richiesto il pagamento della somma dovuta a titolo di imposte di registro proporzionale nonché ipotecaria e catastale, in quanto la cessione era stata ritenuta erroneamente assoggettata ad Iva e quindi ad imposta di registro in misura fissa. Secondo l'Ufficio, la tariffa delle imposte ipotecaria e catastale poteva essere applicata in misura fissa unicamente se l'immobile fosse stato trasferito con destinazione ad uso abitativo mentre nella fattispecie trattavasi di bene strumentale.

Nella fattispecie le 34 unità immobiliari oggetto della cessione, si trovavano in fase di ristrutturazione e successivo frazionamento e cambio di destinazione al fine di ricavarne 19 alloggi residenziali e quindi erano destinate a divenire unità abitative e cantine in fieri; tale circostanza non è stata ritenuta dalla Cassazione, tuttavia, decisiva in ordine all'applicabilità alla fattispecie dell'imposta di registro in misura fissa, anziché proporzionale, in quanto all'atto della cessione non era ancora ultimata la fase di ristrutturazione e l'immobile era sprovvisto di categoria catastale e quindi oggettivamente carente del requisito necessario (uso abitativo) per godere dell'imposta di registro in misura fissa.

Iva prima casa e dichiarazione mendace**Cassazione n. 21908 del 27/10/15**

- 1) In materia di agevolazioni tributarie correlate all'acquisto della prima casa, è legittimo l'avviso di liquidazione della maggiore imposta effettuato direttamente nei confronti dell'acquirente dell'immobile laddove quest'ultimo, rendendo dichiarazioni mendaci, abbia indotto il venditore ad applicare l'IVA con aliquota al 4%, disposta dall'art. 21, parte seconda, tabella A allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in luogo di quella ordinaria.
- 2) Nel caso di disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'agevolazione "prima casa", la maggiore IVA risultante dall'applicazione dell'aliquota ordinaria al posto di quella ridotta è dovuta dall'acquirente, che ha rilasciato nell'atto di trasferimento una mendace dichiarazione, la quale istituisce un rapporto diretto tra l'acquirente stesso e l'Amministrazione finanziaria.
- 3) Nel caso in cui la cessione di un'abitazione di lusso venga assoggettata, usufruendo indebitamente dell'agevolazione per la prima casa, all'IVA con aliquota del 4% ai sensi del disposto del n. 21 della parte seconda della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972, in luogo di quella ordinaria, l'Ufficio emette l'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta direttamente nei confronti dell'acquirente dell'immobile medesimo, in quanto l'applicazione dell'aliquota inferiore da parte del venditore è derivata da una dichiarazione mendace dell'acquirente, idonea a far sorgere - ai sensi dell'art. 1 della nota II bis della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, richiamato dal predetto n. 21, ed applicabile a tutte le ipotesi di accertata non spettanza del beneficio fiscale, si tratti d'imposta sul valore aggiunto o d'imposta di registro - un rapporto diretto tra l'acquirente stesso e l'Amministrazione finanziaria.
- 4) È legittimo, invece, il recupero IVA effettuato dall'Ufficio nei confronti del venditore nel caso in cui la cessione di un'abitazione di lusso, usufruendo indebitamente dell'agevolazione prima casa, venga assoggettata ad IVA con aliquota agevolata del 4%, ai sensi del disposto del n. 21 della parte seconda della tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972, invece dell'aliquota ordinaria del 22%.

L'invito al versamento delle somme dovute ha la funzione di consentire al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie dell'omissione**Cassazione n. 21676 del 23/10/15**

In tema d'IVA, la potestà dell'Amministrazione finanziaria d'iscrivere direttamente nei ruoli l'imposta non versata dal contribuente, così come risultante dalla dichiarazione annuale dei redditi, non trova ostacolo nella mancata emissione e/o notificazione dell'invito al versamento delle somme dovute di cui all'art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 (invito cui l'ufficio risulta tenuto "ex lege" al fine di consentire al contribuente il versamento di quanto addebitatogli entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso, con applicazione della soprattassa - oggi sanzione amministrativa ex d.lgs. n. 471/1997 - pari all'epoca al 60% della somma non versata), atteso che l'unica funzione del predetto avviso è quella di consentire al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie della realizzata omissione, fermo restando l'obbligo di corresponsione integrale del tributo (e degli interessi sul medesimo, "medio tempore" maturati).

ACCERTAMENTO DA STUDI DI SETTORE**Uno scostamento del 21% dei ricavi non è una grave incongruenza che giustifichi l'accertamento in base agli studi****Cassazione n. 22946 del 10/11/15**

È illegittimo l'accertamento in base agli studi di settore causato da uno scostamento nella misura del 21% dei ricavi dichiarati rispetto a quelli presunti da GERICO, dovuto alla perdurante crisi economica del settore in cui opera l'impresa, posto che tale scostamento non si configura come una "grave incongruenza" che lo giustifica.

Si applica sempre lo studio più recente**Cassazione n. 23554 del 18/11/15**

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile.

Nel caso di specie un contribuente nei cui confronti era stato emesso un accertamento basato sui parametri aveva evidenziato di essere congruo rispetto all'applicazione degli studi di settore più recenti. La Cassazione ha affermato che il risultato di congruità emergente dall'applicazione dello studio di settore, stante la natura procedimentale di quest'ultimo, non può essere escluso ove applicato ad un anno anteriore, tanto più, a fronte di situazioni ordinarie, non essendo emerse situazioni contingenti, cioè correlate solo a determinate annualità d'imposta o eccezionali, cioè ad esempio di tipo economico.

Il dato di congruità dei ricavi o compensi dichiarati dal contribuente, rispetto allo studio di settore approvato con riferimento all'attività svolta, è valso pertanto a rendere illegittimo l'accertamento basato sull'applicazione dei parametri.

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE QUESTIONI PROCEDURALI**Controllo formale: la cartella deve riportare i motivi dell'avvio della riscossione****Cassazione n. 22489 del 4/11/15**

È nulla la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale della dichiarazione ai sensi dell'art. 36-ter, del D.P.R. n. 602/1973 qualora la comunicazione inviata al contribuente non riporti i motivi dell'avvio della riscossione.

Avviso di accertamento sottoscritto dal delegato e onere della prova**Cassazione n. 22800 del 9/11/15**

- 1) In materia di controversie di natura tributaria in capo all'Amministrazione grava l'onere di provare che il delegato, di cui all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, possiede i relativi requisiti.
- 2) L'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. A seguito della evoluzione legislativa e ordinamentale sono oggi impiegati della carriera direttiva i funzionari della terza area di cui al contratto del comparto Agenzie fiscali. Inoltre, in base al principio della tassatività delle cause di nullità degli atti tributari, non occorre, ai fini della validità dell'atto, che i funzionari deleganti e delegati possiedano la qualifica di dirigente, ancorché essa sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. Ove il contribuente contesti - anche in forma generica - la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto, è onere dell'Amministrazione finanziaria, che ha immediato e facile accesso ai propri dati, fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché dell'esistenza della delega in capo al delegato.
- 3) In tema d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto, l'avviso di accertamento, a norma dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 56 del D.P.R. n. 633/1972, (che, nel rinviare alla disciplina sulle imposte dei redditi, richiama implicitamente il citato art. 42), deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e, cioè, secondo la classificazione prevista dall'art. 17 del c.c.n.l. comparto "agenzie fiscali" per il quadriennio 2002-2005, applicabile "ratione temporis", da un funzionario di terza area, di cui non è richiesta la qualifica di dirigente; ove, peraltro, il contribuente contesti, anche genericamente, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria, in ragione dell'immediato e facile accesso ai propri dati, ha l'onere di dimostrare il possesso dei requisiti soggettivi, nonché l'esistenza della delega.

- 4) L'espressione "impiegato della carriera direttiva" contenuta nell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, per indicare il funzionario idoneo a sottoscrivere validamente l'avviso di accertamento, non equivale a "dirigente" ma richiede un quid minus, di talché la tematica dei "dirigenti illegittimamente nominati" attraverso le procedure regolate prima dall'art. 24 del Regolamento dell'Agenzia delle entrate e poi dall'art. 8, comma 24, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, disposizioni entrambe cancellate dalla Corte Costituzionale con la sentenza 17 marzo 2015, n. 37, e dal Consiglio di Stato con la sentenza 6 ottobre 2015, n. 4641, appare inconferente ai fini della verifica della legittimazione del funzionario sottoscrivente il provvedimento tributario, considerato che a seguito delle evoluzioni normative e contrattuali succedutesi dal 1973 in poi, l'"impiegato della carriera direttiva" oggi corrisponde al "funzionario della terza area" di cui all'art. 17 del contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al personale del comparto delle Agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, qualifica da ritenersi idonea a determinare la validità dell'avviso di accertamento, non occorrendo che il funzionario delegato debba, essere un dirigente vero e proprio.
- 5) Ove il contribuente contesti nel suo ricorso tributario introduttivo il possesso da parte del delegato o del delegante dei requisiti indicati dall'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, spetta all'Amministrazione finanziaria fornire la prova della non sussistenza del vizio dell'atto, sia in base al principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali e, segnatamente, sulla parte pubblica, sia in base al principio della "vicinanza della prova", in quanto si discute di circostanze che coinvolgono direttamente l'Amministrazione stessa, che detiene la relativa documentazione, di difficile accesso per il contribuente, di talché non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori al riguardo.
- 6) In materia tributaria non trova applicazione il principio scolpito nell'art. 21-octies della legge 7 agosto 1990, n. 241, applicabile agli atti amministrativi "comuni", secondo cui l'atto emanato con violazione della legge è di regola invalido, e perciò la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione è rigidamente circoscritta nei limiti tracciati dall'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, senza che assuma rilievo l'eventuale illegittimità del conferimento al capo dell'Ufficio finanziario delegante della qualità di dirigente, anche temporaneo, avvenuta sulla base di una norma regolamentare illegittima o di una norma di legge dichiarata incostituzionale.

Accertamento sottoscritto da funzionario istituzionalmente competente o da parte di un soggetto munito di delega

Cassazione n. 22810 del 09/11/15

In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, l'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni.

In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva i "funzionari di area terza" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma sopra citata individua l'agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37/2015 della Corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui all'art. 8, comma 24 del D.L. n. 16/2012.

Avviso di accertamento firmato da un funzionario delegato: la prova spetta all'Amministrazione**Cassazione n. 24492 del 2/12/15**

Nel caso di sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte di un funzionario delegato dal capo dell'Ufficio, ove venga contestata l'esistenza di uno specifico atto di delega e/o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva, come previsto dalla norma, spetta all'Amministrazione finanziaria fornire la prova della non sussistenza del vizio dell'atto per il principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali e per il principio della vicinanza della prova, in quanto si discute di circostanze che coinvolgono direttamente l'Amministrazione, che detiene la relativa documentazione, di difficile accesso per il contribuente. Non è, dunque, neppure consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori.

La delega alla firma non si presume dal fatto che il sottoscrittore è il responsabile dell'ufficio**Cassazione n. 23781 del 23/11/15**

In base all'art. 42, co. 2 e 3, del D.P.R. n. 600/1973, gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo. Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dalla disposizione citata.

È stato, inoltre, affermato che se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di 9° qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, co. 1, lettera a) e b) del D.P.R. n. 266/1987, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio.

Nel caso di specie la Cassazione, sulla base dei principi sopra enunciati, ha riformato la sentenza di merito la quale, a fronte della specifica contestazione in ordine alla sussistenza di delega, aveva ritenuto che la stessa dovesse presumersi per essere il sottoscrittore dell'atto impugnato il responsabile del Settore gestione banca dati.

Operazioni con Paesi black list: al contribuente devono essere concessi 90 giorni per dimostrare le esimenti**Cassazione n. 20033 del 7/10/15**

L'Amministrazione finanziaria, prima di procedere all'emissione di un atto impositivo nei confronti del contribuente che compie operazioni commerciali con imprese aventi sede in Paesi "black list", è tenuta, a notificargli un apposito avviso concedendogli la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione, pena l'annullamento pur non espressamente previsto dalla norma, in sede contenziosa, dell'atto emesso "ante tempus" per violazione del contraddittorio procedimentale.

Secondo la Cassazione, pur nel silenzio della norma, tale inosservanza non costituisce una mera irregolarità sostanzialmente priva di conseguenze esterne, ma dà luogo ad un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", che può essere fatto valere dal contribuente al fine di ottenere, per ciò solo, in sede contenziosa, l'annullamento dell'atto stesso. E ciò in quanto tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocazione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale.

È stato affermato, infatti, che l'inosservanza del termine dilatorio non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, cioè di "attivare, e coltivare, contraddittorio procedimentale.

Dunque, l'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva necessariamente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo di non lieve entità, considerata la rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, alla quale la disposizione in esame assolve e la forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

L'accertamento "precoco" è nullo

Cassazione n. 23050 dell'11/11/15

L'accertamento emesso prima del termine di 60 giorni da quando il contribuente fornisce i chiarimenti è nullo. Il rispetto di tale termine risponde all'esigenza di tutela del diritto di difesa del contribuente nonché del diritto/dovere dell'Amministrazione all'esercizio corretto e informato dei propri poteri di accertamento e imposizione.

L'avviso di accertamento deve essere preceduto da una fase di contraddittorio solo se esplicitamente previsto (tributi non armonizzati)

Cassazione n. 24823 del 9/12/15

A differenza di quanto prevede l'Unione europea per i tributi armonizzati, il diritto nazionale, per quanto concerne i tributi non armonizzati non pone in capo all'Amministrazione la quale voglia porre in essere un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Invece, per i tributi armonizzati la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

La Cassazione ha, inoltre, affermato il principio secondo cui il potere di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con valore probatorio proprio degli elementi indiziari, compete non solo all'Amministrazione ma anche al contribuente.

Il difetto di contraddittorio ha un peso diverso per i tributi armonizzati e non armonizzati, anche nell'ambito dello stesso accertamento

Cassazione n. 26117 del 30/12/15

Se un accertamento tributario riguarda sia tributi "non armonizzati" (Ires e Irap), sia tributi "armonizzati" (Iva) e il contribuente deduce la nullità dell'accertamento in quanto non gli è stata offerta la possibilità di contraddittorio, il motivo è:

- infondato, con riferimento ai tributi non armonizzati per i quali non esiste un obbligo dell'amministrazione di instaurare un contraddittorio se non nei casi in cui tale obbligo è esplicitamente previsto;
- inammissibile, per i tributi armonizzati, se il contribuente, in violazione del principio di autosufficienza, non ha dedotto se e in quale precedente sede processuale abbia specificatamente indicato le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

L'avviso di accertamento non è mera *provocatio ad opponendum***Cassazione n. 24024 del 25/11/15**

La motivazione dell'atto impositivo ha il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di proporre l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*.

La sufficienza della motivazione non può essere dedotta dalla circostanza che il contribuente abbia potuto svolgere le proprie difese.

Non è infatti ammissibile un giudizio *ex post* della sufficienza della motivazione argomentata dalla difesa comunque svolta in concreto dal contribuente, bensì è necessaria una valutazione *ex ante* della rispondenza degli elementi della motivazione a consentire *ex se* l'esercizio effettivo del diritto di difesa.

Ogni errore in dichiarazione è emendabile**Cassazione n. 23052 del 11/11/15**

È sempre emendabile qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione, posto che il dichiarante non deve essere assoggettato a oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa.

Rimborso entro 48 mesi per la maggiore imposta dovuta a errori in dichiarazione**Cassazione n. 21968 del 28/10/15**

Le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza, sicché (salvo casi particolari: ad es., le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente, sin in sede processuale, se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico; ne discende che il contribuente che abbia, in dichiarazione, assoggettato propri redditi ad imposta che ritiene non dovuta e provveduto al relativo versamento, in via di autotassazione, può chiederne la restituzione nel termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Ciò premesso, è stato affermato che, all'esercizio della suddetta facoltà di rimborso, non osta la decadenza prevista dall'art. 15, comma 3, D.P.R. n. 917/1986 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*), la quale si riferisce, precludendola, alla sola facoltà di utilizzare il credito d'imposta mediante detrazione in sede di dichiarazione, ma non certo a quella di pretendere il rimborso.

L'accertamento parziale è una modalità procedurale che segue le stesse regole previste per gli accertamenti generali**Cassazione n. 21984 del 28/10/15**

- L'accertamento parziale non costituisce un metodo di accertamento autonomo, né prevede limiti in relazione all'utilizzo della metodologia induttiva, consentita, in linea di principio, anche in presenza di contabilità tenuta in modo regolare; quella parziale è piuttosto una modalità procedurale che segue le stesse regole previste per gli accertamenti generali. Inoltre, l'utilizzo dell'accertamento parziale è nella disponibilità degli Uffici anche quando ad essi pervenga una segnalazione o un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che fornisca elementi per ritenere la sussistenza di un reddito non dichiarato, senza che tale strumento debba essere subordinato ad una particolare semplicità della segnalazione pervenuta. Pertanto, gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, senza pregiudizio dell'ulteriore attività accertatrice nei termini decadenziali previsti, possono procedere con l'accertamento parziale, che non è, dunque, circoscritto all'accertamento del reddito d'impresa o solo a talune categorie reddituali; né, peraltro, è richiesto agli Uffici di fornire la "prova certa" del maggior reddito, prova che può invece essere raggiunta anche con le presunzioni.
- L'accertamento parziale, che è uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973 e 54 e 55 del D.P.R. n. 633/1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, per cui può basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo e il relativo avviso può essere emesso pur in presenza di una contabilità tenuta in modo regolare.

L'accertamento parziale può essere fondato pure su una verifica generale**Cassazione n. 21992 del 28/10/15**

L'accertamento parziale dell'IVA, ai sensi dell'art. 54, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, è uno strumento diretto a perseguire la sollecita emersione della materia imponibile, laddove le attività istruttorie non richiedano, per la loro oggettiva consistenza, ulteriori valutazioni, sicché, anche nel testo anteriore alle modifiche apportate dalla legge n. 311/2004, può essere fondato pure su una verifica generale, che abbia dato luogo ad un processo verbale di constatazione, in quanto la segnalazione degli organi indicati costituisce un semplice atto di comunicazione, distinto dall'attività istruttoria, da esso necessariamente presupposta.

PENALE TRIBUTARIO**Quando l'incertezza normativa obiettiva è causa di esenzione****Cassazione n. 25907 del 23/12/15**

In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, può ravvisarsi l'incertezza normativa obiettiva, che è causa di esenzione del contribuente da responsabilità, quando la disciplina da applicare si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso, per l'equivocità del loro contenuto, con conseguente insicurezza del risultato interpretativo ottenuto, riferibile non già ad un contribuente generico o professionalmente qualificato o all'Ufficio finanziario, bensì al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. In particolare, l'incertezza normativa tributaria, che costituisce causa di esenzione, consiste in un'oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, d'individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa.

Sequestro del profitto**Cassazione n. 43833 del 14/10/15**

- In tema di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto, derivante dal reato medesimo, non potendosi considerare, in tal caso, la società come persona estranea al reato. Ciò, peraltro, solo a condizione che il profitto medesimo - anche sotto forma di risparmio di imposta - sia rimasto nella disponibilità dell'ente e, pertanto, sia suscettibile di aggressione immediata.
- In caso di reato tributario commesso dal legale rappresentante di una persona giuridica, è ammissibile il sequestro preventivo strumentale alla confisca per equivalente dei beni nella disponibilità del legale rappresentante dell'ente, purché la misura reale sia preceduta dall'accertamento, ancorché sommario ed allo stato degli atti, dell'incapienza del patrimonio societario per la confisca diretta del profitto ottenuto dall'illecito penal-tributario.

Nel procedimento penale non si può valutare il carattere fittizio dell'operazione**Cassazione n. 40272 dell'1/10/15**

- In virtù del principio dell'applicazione della legge più favorevole, sono prive di rilevanza penale le operazioni poste in essere anche anteriormente al 1° ottobre 2015 (termine iniziale di efficacia dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente) che abbiano carattere abusivo. Sono abusive le operazioni prive di sostanza economica che realizzano indebiti vantaggi fiscali, sempre che non integrino la violazione di altre norme tributarie.
- Per effetto delle modifiche apportate allo Statuto del contribuente dal d.lgs. n. 128/2015, le contestazioni fondate sull'elusione fiscale e sull'abuso del diritto non danno mai luogo a violazioni della legge penale tributaria, non potendosi nell'ambito del procedimento penale valutare la fittizietà o meno dell'operazione negoziale e quindi la sua abusività finalizzate in via esclusiva al conseguimento di un risparmio di imposta e ciò in quanto tali condotte sono ormai prive di rilevanza penale.
- Nell'ipotesi di assoluzione dell'imputato da contestazioni relative a reati tributari, perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato alla stregua della disposizione che fissa l'irrilevanza penale delle operazioni abusive, va disposta la trasmissione degli atti all'amministrazione finanziaria per l'eventuale applicazione delle sanzioni amministrative.

Preventiva valutazione allo stato degli atti del patrimonio dell'ente beneficiario dal reato**Cassazione n. 41073 del 13/10/15**

Il pubblico ministero è legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per "equivalente", invece che in quella "diretta", dopo una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo, invece, necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato.

Il reato di dichiarazione fraudolenta esiste solo con la dichiarazione**Cassazione n. 49570 del 16/12/15**

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art.2 del D.lgs. n. 74/2000, consiste nel fatto di colui che, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in dichiarazione elementi passivi fittizi.

Tale previsione ha focalizzato il momento consumativo del reato sulla stretta condotta della presentazione della dichiarazione stessa con il conseguente abbandono del modello del reato prodromico in precedenza considerato dal legislatore. In tal senso si è più volte pronunciata la Cassazione che ha anche aggiunto come, in stretta connessione con tale modello, nell'art.6 si sia previsto che il delitto in questione non possa essere punito a titolo di tentativo.

Da questo discende che:

- solo con la condotta di presentazione della dichiarazione il reato può considerarsi perfezionato;
- a differenza di quanto, in precedenza, stabiliva l'art. 4, lett. g) della legge n. 516/1982 (che puniva ex se anche il semplice inserimento nella contabilità di fatture per operazioni inesistenti indipendentemente dall'allegazione alla dichiarazione), le condotte pregresse a essa restano, sul piano penale, del tutto irrilevanti, non potendo essere punite neppure a titolo di tentativo.

Superamento della soglia del reato di dichiarazione fraudolenta**Cassazione n. 40755 del 12/10/15**

Il reato di dichiarazione infedele previsto dall'art.4 del d.lgs. n. 74/2000, secondo cui "fuori dei casi di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, è punito (con la reclusione da uno a tre anni) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi" è penalmente rilevante solo quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 103.291,38 euro;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2.065.827,60 euro.

Al di sotto di tale soglia di punibilità l'interesse dell'amministrazione finanziaria all'esattezza delle dichiarazioni annuali dei redditi e dell'Iva è presidiato dalle conseguenze civilistiche della violazione dell'obbligo posto a carico del contribuente (interessi di mora e sanzioni).

La Cassazione ha più volte affermato che ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. Quindi è ben possibile che la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario.

Il giudice penale non è vincolato all'imposta così "accertata"; ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento occorrono concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Assoluzione penale è valido indizio nel processo tributario

Cassazione n. 21966 del 28/10/15

Ferma restando l'inoperatività, nel giudizio tributario, dell'efficacia vincolante del giudicato penale ex art. 654 C.P.P., la decisione penale può comunque costituire un elemento di prova critica, sulla base dei fatti accertati nel relativo giudizio.

In caso di decesso del contribuente la sentenza non va notificata agli eredi

Cassazione n. 23049 dell'11/11/15

In mancanza di norme che prevedano l'obbligo di notificazione della sentenza, emessa nei confronti di una parte poi deceduta, all'erede del *de cuius* ai fini della opponibilità alla stessa, in caso di decesso del contribuente, la sentenza non necessariamente deve essere notificata agli eredi.

Il richiamo alle tesi di una delle parti non sostituisce la motivazione della sentenza

Cassazione n. 20648 del 14/10/15

È nulla la sentenza del tutto priva della esposizione dei motivi, in fatto e in diritto, sui quali la decisione si fonda. Non può, infatti, essere considerata motivazione la mera adesione acritica alla tesi prospettata da una delle parti. Il giudice tributario deve rappresentare, anche sinteticamente, le ragioni per le quali la tesi condivisa è preferibile alla tesi avversaria, sussistendo in caso contrario la nullità della sentenza per carenza di motivazione.

Rimborso del tributo pagato in pendenza di giudizio: non è dovuto se poi il tributo è soppresso

Cassazione n. 20272 del 9/10/15

L'art. 15 della legge n. 408/1990 nel dettare la disciplina per la definizione dei processi pendenti concernenti i tributi erariali soppressi, sancisce la irripetibilità delle somme già pagate senza distinguere in base allo stato del procedimento ed all'esito delle pregresse pronunce di merito.

Deve ritenersi, pertanto, che il rimborso del tributo pagato in pendenza di giudizio (poi soppresso), non è dovuto nemmeno nel caso in cui la declaratoria di estinzione del processo interviene dopo una sentenza di merito favorevole al contribuente.

Atti impugnabili (1) Se la cartella esattoriale non è stata validamente notificata, può essere impugnata anche in base alla conoscenza avuta dall'estratto di ruolo (2)

Cassazione n. 19704 del 02/10/15

1) Atti impugnabili (ruolo - cartella di pagamento – estratto del ruolo)

In quanto titolo esecutivo, il ruolo sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, viene consegnato al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce, esso pertanto è atto proprio ed esclusivo dell'ente impositore (mai del concessionario della riscossione).

Il concessionario della riscossione, a sua volta, in forza del ruolo ricevuto, redige la cartella di pagamento e provvede alla notificazione della stessa al debitore.

L'art. 19, co. 1, lett. d) del d.lgs. n. 546/1992 elenca espressamente tra gli "atti impugnabili" (quindi da impugnare necessariamente per evitare la cristallizzazione irreversibile di quel determinato momento del complessivo iter di imposizione e/o riscossione), "il ruolo e la cartella di pagamento", mentre la seconda parte del medesimo D.lgs. n. 546, art. 21, co. 1, dispone espressamente che "la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo".

Da tali disposizioni si evince pertanto che:

- il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento;
- il ruolo è atto impugnabile;
- il termine iniziale per calcolare i "sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato" coincide con quello della "notificazione della cartella di pagamento";
- entro il suddetto termine pertanto il debitore, giusta i principi generali, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti ("ruolo" e "cartella di pagamento") contemporaneamente ovvero anche solo uno dei 2 che ritenga viziato, con l'ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, "dipendente" dallo stesso.

Il "documento" denominato "estratto di ruolo", non è invece specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente. Esso - che viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore - costituisce semplicemente un "elaborato informatico formato dall'esattore... sostanzialmente contenente gli... elementi della cartella...", quindi anche gli "elementi" del ruolo afferente quella cartella.

In conclusione:

- il "ruolo" (atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità e ai termini perentori di impugnazione) è un "provvedimento" proprio dell'ente impositore (quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente suddetto);
- l'"estratto di ruolo", invece, è solo un "documento" (un "elaborato informatico... contenente gli... elementi della cartella", quindi unicamente gli "elementi" di un atto impositivo) formato dal concessionario della riscossione, che non contiene nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta. La inidoneità dell'estratto di ruolo a contenere qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo, peraltro, l'esattore carente del relativo potere) comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale, innanzitutto per la assoluta mancanza di interesse del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato.

2) ammissibilità della impugnazione di cartella della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo e non attraverso (valida) notifica.

È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del d.lgs. n. 546/1992, art. 19, comma 3, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione".

Le disposizioni interne contrarie al diritto UE debbono essere sempre disapplicate**Cassazione n. 24915 del 9/12/15**

Ai sensi dell'art. 10 del Trattato CE (cd. principio di effettività) il giudice nazionale deve applicare il diritto comunitario in qualsiasi stato e grado del processo, senza che possano ostarvi preclusioni procedurali o processuali.

La disapplicazione delle norme di legge in contrasto con il diritto europeo deve essere disposta anche d'ufficio, per assicurare la piena applicazione delle norme comunitarie aventi un rango preminente rispetto a quelle dei singoli Stati membri.

Il giudicato favorevole della società ha efficacia riflessa sui soci**Cassazione n. 24793 del 4/12/15**

La sentenza favorevole alla società di capitali (nel caso di specie a ristretta base sociale), che esclude il conseguimento di superiori ricavi non contabilizzati a fini Irap, divenuta irrevocabile, può essere utilizzata, nonostante la diversità delle imposte, dal socio come prova nel giudizio tributario per contestare ai fini Irpef i presunti utili percepiti nell'esercizio della medesima attività d'impresa, posto che, anche in difetto di espressa previsione legislativa, l'esclusione dello stesso dato economico e fattuale di partenza fa venir meno, di riflesso, anche la fonte giustificativa dei pretesi redditi incassati dal socio.

Pertanto, la Cassazione ha affermato che nel giudizio avente a oggetto l'avviso di accertamento relativo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale deve essere riconosciuta l'efficacia riflessa del giudicato, formatosi nel giudizio intercorso tra Agenzia e società, con cui è stata accertata l'insussistenza di utili extracontabili della società, posta che tale accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende l'accertamento del maggior utile da partecipazione del socio.

Ricorsi avanti le Commissioni tributarie**Cassazione n. 22253 del 30/10/15**

- 1) Il ricorso al Giudice Tributario, presentato dal contribuente avverso un provvedimento dell'amministrazione finanziaria di diniego parziale o totale del diritto di esercizio dell'autotutela, non può essere diretto ad impugnare atti impositivi in relazione ai quali siano già decorsi i termini previsti dalla legge per l'esperimento della tutela giurisdizionale.
- 2) Contro il diniego dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. Infatti, attraverso l'impugnazione del diniego di esercizio di autotutela, si consentirebbe l'aggiramento del termine di decadenza previsto, a garanzia del principio di certezza del diritto e di tendenziale stabilità dei rapporti giuridici, per l'impugnazione degli atti impositivi che rimarrebbero quindi esposti a riesame a tempo indeterminato tutte le volte che il contribuente, pur divenuto definitivo l'avviso di accertamento o rettifica, presenti istanza di revisione in autotutela e ritenga di impugnare il provvedimento espresso o tacito non soddisfacente del proprio interesse rivolto alla rimozione dell'atto impositivo definitivo.

FISCALE - VARIE

Cessione di ramo d'azienda: l'accollo da parte dell'acquirente dei debiti dell'alienante deve essere incluso nella base imponibile**Cassazione n. 24081 del 25/11/15**

In materia d'imposta di registro, per la determinazione della base imponibile nessuna rilevanza può attribuirsi alle modalità convenute dai contraenti per il pagamento del corrispettivo, quand'anche tali modalità si risolvano nell'accollo dei debiti aziendali da parte del cessionario. Ai fini della determinazione del valore dell'atto di acquisto di un complesso aziendale secondo il criterio del valore dichiarato dalle parti non si debbono detrarre dal prezzo indicato nel contratto le eventuali passività trasferite unitamente al cespite, poiché tale operazione è prevista dall'art. 51, co. 4 del TUR per la specifica ipotesi in cui l'Ufficio finanziario disattenda detto valore e proceda ad autonoma valutazione, nel qual caso soltanto esso dovrà sottrarre le passività al prezzo di mercato del bene. Pertanto, nel caso di cessione di ramo di azienda, o più in generale nel caso di compravendita, qualora si sia convenuto che parte del pagamento del prezzo avvenga mediante accollo, da parte dell'acquirente, dei debiti dell'alienante, tale accollo, costituisce modalità di adempimento dell'obbligazione dell'acquirente di pagare il prezzo della compravendita e quindi concorre a formare, la base imponibile soggetta all'imposta di registro sull'atto di cessione ex art. 51 del D.P.R. 131/1986.

Regolarizzazione della società di fatto: imposta di registro in misura fissa sull'immobile**Cassazione n. 23570 del 18/11/15**

Considerato che in caso di regolarizzazione della società di fatto (che diventa S.n.c.) non si determina un aumento di capitale bensì la mera ricognizione del patrimonio della società di fatto che viene ad essere sottoposto ai vincoli previsti per la società in nome collettivo, deve essere assoggettato a imposta di registro in misura fissa l'immobile della società (di fatto) che, a seguito di regolarizzazione, si trasforma in S.n.c..

I ripetitori di telefonia mobile devono essere accatastati nella categoria D**Cassazione n. 24026 del 25/11/15**

I ripetitori di telefonia mobile devono essere classificati nella categoria "D", in quanto trattasi di struttura stabilmente infissa al suolo, recintata, all'interno della quale è stato installato, su platea di calcestruzzo, un traliccio cui sono state fissate le antenne.

Imposta di registro**Cassazione n. 24268 del 27/11/15**

In tema di imposta di registro, e alla luce del principio dell'alternatività con l'IVA, gli atti sottoposti, anche teoricamente, perché di fatto esentati, a questa imposta non debbono scontare quella proporzionale di registro; e poiché secondo il D.P.R. n. 131/1986, art. 5, comma 2, e art. 1, lett. b), dell'allegata Tariffa, parte seconda, sono sottoposte a registrazione in caso d'uso, e scontano l'imposta in misura fissa, le scritture private non autenticate contenenti disposizioni relative a operazioni soggette all'IVA, fra cui le "prestazioni di servizi", nelle quali il D.P.R. n. 633/1972, art. 3, comma 2, n. 3, comprende i prestiti in denaro, questi, ancorché siano poi esentati dall'imposta stessa dal successivo art. 10, n. 1, quando possano considerarsi "operazioni di finanziamento", non devono scontare l'imposta proporzionale di registro.