

Giuri Assist

Fiscal
Assist
Aprile



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

Giuri Assist

Reddito d'impresa

- 4 | **Ammortamento dei terreni – ammesso per quelli a vita utile limitata** - Cassazione SS.UU. n. 10225 del 26/4/17
- 4 | **Inerenza dei costi – la prova incombe sul contribuente** - Cassazione n. 9086 del 7/4/17
- 5 | **Prodotti farmaceutici - Consulenze, sperimentazioni cliniche e lavori scientifici non sono deducibili dalla società che commercializza i prodotti farmaceutici** - Cassazione n. 9466 del 12/4/17
- 5 | **Canoni prodotti dalla locazione di immobili di interesse storico o artistico – sono ricavi** - Cassazione n. 9204 del 10/4/17
- 5 | **Spese di rappresentanza e di pubblicità – Elementi distintivi** - Cassazione n. 10111 del 21/4/17
- 5 | **Stabile organizzazione – può esserlo il magazzino utilizzato per il trasporto merci** - Cassazione, n. 4576 del 22/2/17

Iva

- 6 | **La “destinazione” non è quella formale-urbanistica, ma il concreto impiego abitativo dell'immobile** - Cassazione n. 21955 del 5/5/17
- 6 | **Aliquota IVA unica per un fabbricato costituito da immobili strumentali e case di abitazione non di lusso** - Cassazione n. 9661 del 14/4/17
- 7 | **Per l'imponibilità IVA occorre il sinallagma** - Cassazione n. 5377 del 3/3/2017

Fiscalità persone fisiche

- 7 | **Redditi di immobili ad uso abitativo – contratto di locazione nullo - mancato pagamento canoni locativi** - Cassazione n. 7709 del 24/3/17
- 7 | **Cessione di area edificabile – Plusvalenza non determinabile in base all'imposta di registro** - Cassazione n. 9343 11/4/17
- 8 | **Tarsu – esenzione di immobili inagibili – indicazione in dichiarazione** - Cassazione n. 10545 del 28/4/17
- 8 | **Giudicato esterno – tributi diversi** - Cassazione n. 10545 del 28/4/17

Accertamento questioni sostanziali

- 8 | **Società di fatto – la prova che deve fornire l'Agenzia** - Cassazione n. 9604 del 13/4/17
- 9 | **Professionisti - accertamento bancario – la presunzione non opera in caso di giroconto tra c/c intestati al professionista** - Cassazione n. 9657 del 14/4/17
- 9 | **Redditometro – la prova contraria** - Cassazione n. 9605 del 13/5/17
- 10 | **Spese di giudizio – quali sono le condizioni in cui possono essere compensate** - Cassazione n. 9605 del 13/5/17

Accertamento – Studi di settore

- 10 | **Studi di settore – lo scostamento, se unito al contraddittorio, costituisce presunzione qualificata** - Cassazione n. 9671 del 14/4/17
- 11 | **Studi di settore – le circostanze che nel contraddittorio disattivano gli studi** - Cassazione n. 9793 del 19/4/17

Giuri Assist

Accertamento questioni procedurali

- 11 | **Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario non vieta di utilizzare dichiarazioni dei privati nella fase amministrativa di accertamento - Cassazione n. 9080 del 7/4/17**
- 11 | **Il diritto alla detrazione IVA non può essere negato in ragione della non immissione fisica in deposito - Cassazione n. 9848 del 19/4/17**

Penale

- 12 | **Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – i requisiti - Cassazione, n. 21895 del 5/5/17**

Contenzioso tributario

- 12 | **Termine di impugnazione che scade nel periodo feriale – dopo la fine della sospensione rileva solo la porzione residua ancora spettante - Cassazione n. 9095 del 7/4/17**
- 12 | **Rimborso IRPEF - per l'indennità e rivalutazione monetaria occorre la prova del danno subito - Cassazione n. 9475 del 12/4/17**
- 13 | **Scissione di società - per i debiti fiscali rispondono tutte le società - Cassazione n. 9774 del 18/4/17**
- 13 | **Procura al difensore valida anche in appello - Cassazione n. 9845 del 19/4/17**
- 13 | **Prova nel processo tributario - Cassazione n. 9845 del 19/4/17**
- 13 | **Efficacia del giudicato in materia tributaria - Cassazione n. 9852 del 19/4/17**

REDDITO D'IMPRESA

Ammortamento dei terreni – ammesso per quelli a vita utile limitata**Cassazione SS.UU. n. 10225 del 26/4/17**

È ammortizzabile il terreno sul quale insista un impianto di distribuzione di carburanti, ove si accerti che tale terreno abbia una possibilità di utilizzazione (“vita utile”) limitata nel tempo. Ove ricorra la suddetta ipotesi è applicabile al terreno il coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31/12/88 per «chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio» degli «impianti stradali di distribuzione» (12 e 1/2 %).

Le SS.UU. hanno affermato che vi sono ipotesi — come quella, appunto, del sedime di un impianto di distribuzione di carburanti — in cui i terreni strumentali all’esercizio dell’impresa possono subire, al momento della dismissione dell’impianto cui sono strumentali, un decremento di valore o un deperimento tali da renderne limitato nel tempo l’utilizzo e diseconomico il riutilizzo, dati i costi di bonifica o la modificazione fisica del bene.

Il valore da ammortizzare va individuato nella differenza tra il valore dell’immobilizzazione ed il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di “vita utile” e corrisponde al valore il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole prognosi, adeguata copertura con i ricavi correlati all’utilizzo del bene.

Il punto cruciale attiene, dunque, al valore residuo finale del bene strumentale: se tale valore rimane pressoché immutato, il bene avrà ancora una sua significativa oggettiva utilità e non sarà incorso in un “deperimento” integrante il presupposto richiesto dall’ammortamento, cioè l’utilizzazione (intesa come utilizzabilità) limitata nel tempo.

Con riguardo ai beni strumentali costituiti da terreni, costituisce una mera petizione di principio affermare che hanno una durata di “vita utile” necessariamente illimitata, restando sempre esclusa la possibilità di un loro significativo deperimento (quantomeno economico). Occorre, invece, verificare in concreto se sia ipotizzabile, in alcuni casi eccezionali, un deperimento (fisico od economico) del terreno nel corso del suo utilizzo pluriennale al servizio dell’impresa, tale da escludere la normale illimitata durata della “vita utile” del bene.

È stato affermato, altresì, che la mancata espressa menzione dei terreni occupati da un impianto di distribuzione di carburanti nell’ambito dei coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. 31/12/88, non è di ostacolo alla piena operatività della regola dell’ammortizzabilità per il caso di “vita utile” del bene strumentale limitata nel tempo.

È stato, infine, affermato che i fini dell’ammortizzabilità del costo del terreno, è irrilevante sia che questo costituisca pertinenza dell’impianto di distribuzione carburanti di cui è sedime; sia che tale impianto sia considerato incorporato per accessione al suolo su cui sorge.

Inerenza dei costi – la prova incombe sul contribuente**Cassazione n. 9086 del 7/4/17**

In tema di determinazione del reddito di impresa, l’onere della prova dell’esistenza e dell’inerenza dei costi incombe al contribuente. Nel caso di specie era stata ripresa a tassazione una sopravvenienza passiva consistente in una perdita causata da una transazione intervenuta con altra società a seguito di contestazioni di penali previste nel contratto di appalto stipulato tra le due società.

Le ragioni del contribuente sono state respinte rilevando che non ha fornito la prova dell’esistenza del contratto di transazione, e, quindi, dell’inerenza della perdita, non essendo, a tal fine, sufficiente lo scambio di corrispondenza tra le parti e l’emissione di una nota di credito.

Prodotti farmaceutici - Consulenze, sperimentazioni cliniche e lavori scientifici non sono deducibili dalla società che commercializza i prodotti farmaceutici**Cassazione n. 9466 del 12/4/17**

I costi sostenuti dalla società che commercializza i prodotti farmaceutici per "consulenze", "sperimentazioni cliniche" e "lavori scientifici", effettuate dopo l'immissione in commercio dei prodotti medicinali, non sono deducibili dalla società, poiché la stessa non è attrezzata per effettuare ricerca per specialità medicinali e non svolge attività produttiva, e questi oneri non influiscono sulla attività commerciale da questa svolta e non concorrono a formarne il reddito, ma conseguono ad un accordo commerciale privato intervenuto con la casa madre ad esclusivo vantaggio di quest'ultima ed influente ai fini fiscali.

Tali costi non sono deducibili in quanto non ne è provata l'inerenza.

L'onere della prova dei presupposti di costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe al contribuente, il quale è tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa, ove sia contestata dall'Amministrazione finanziaria anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, in difetto di tale prova essendo legittima la negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa.

A tal fine non è sufficiente l'esistenza di un accordo contrattuale di ripartizione delle spese con la casa madre produttrice - la sola che avrebbe potuto trarre vantaggio dalle spese in contestazione, essendo l'unica a poter intervenire sui processi produttivi per migliorare i farmaci - posto che (nel caso di specie) non è stato illustrato in che cosa consistesse la sperimentazione e in che modo l'esito della stessa potesse in concreto riverberarsi sulla attività di commercializzazione di competenza della società che commercializza il prodotto o incidere sulle strategie commerciali e come fosse destinato a confluire nella produzione del reddito.

Canoni prodotti dalla locazione di immobili di interesse storico o artistico – sono ricavi**Cassazione n. 9204 del 10/4/17**

In tema di imposte sui redditi, i canoni prodotti dalla locazione di immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 10 giugno 1939, n. 1089, che siano oggetto dell'attività dell'impresa, rappresentano ricavi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa, secondo le norme che lo disciplinano, senza che sia applicabile l'art. 11, co. 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il quale, nello stabilire che il reddito degli immobili in questione è determinato "mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato", si riferisce al solo reddito fondiario e si giustifica nei costi di manutenzione degli immobili vincolati, superiori a quelli normalmente richiesti per altre tipologie di immobili, giustificazione, quest'ultima, che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa, determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi che, invece, sono indeducibili rispetto ai redditi fondiari (Cass. nn. 26343 del 2009; Cass. 7542/2011; Cass. 7615/2014; Cass. 18921/2015).

Spese di rappresentanza e di pubblicità – Elementi distintivi**Cassazione n. 10111 del 21/4/17**

Ai sensi dell'art. 108 del Tuir, il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obbiettivi perseguiti, atteso che costituiscono

- spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite;

- spese di pubblicità o propaganda quelle aventi come scopo preminente quello di pubblicizzare prodotti, marchi e servizi dell'impresa con una diretta finalità promozionale e di incremento delle vendite.

Nel caso di specie, la Cassazione ha ritenuto dovessero qualificarsi come spesa di rappresentanza, piuttosto che di pubblicità, quelle per l'acquisto di agende e le spese sostenute per il viaggio, il vitto e l'alloggio di una delegazione di clienti.

Stabile organizzazione – può esserlo il magazzino utilizzato per il trasporto merci

Cassazione, n. 4576 del 22/2/17

La presenza, sul territorio dello Stato, di un magazzino di una società estera utilizzato per l'attività di trasporto merci, costituisce stabile organizzazione in Italia a nulla rilevando la circostanza che tutta la contrattualistica che regola i rapporti economici sia stata stipulata oltre frontiera.

IVA

La "destinazione" non è quella formale-urbanistica, ma il concreto impiego abitativo dell'immobile

Cassazione n. 21955 del 5/5/17

L'aliquota IVA ridotta prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 16, si applica, ai sensi della tabella A, parte III, n. 127-undecies, alla vendita di una o, contestualmente, di due o più case di abitazione non di lusso, ovvero, se l'alienante rivesta la qualità di costruttore, all'alienazione di fabbricati o di loro porzioni comprensivi, oltre che di unità abitative non di lusso, anche di locali commerciali (negozi o uffici), purché sia provata, in entrambe le descritte ipotesi, la permanenza, dopo la vendita, dell'effettivo e concreto impiego abitativo dell'unità immobiliare compravenduta, dovendosi interpretare la suddetta disposizione conformemente alla sua ratio legis, che è appunto quella di favorire l'acquisto della proprietà del cespite da destinare ad esigenze abitative e, indirettamente, di incentivare lo sviluppo dell'edilizia abitativa.

In altri termini, l'elemento determinante, che qualifica in senso giuridico l'agevolazione fiscale va rinvenuto nel requisito della permanenza della originaria destinazione (abitativa) dell'immobile, sicché il beneficio, ferme le condizioni attinenti alla categoria non di lusso ed alla qualità di costruttore nel caso di cessione di fabbricati di tipo "misto", spetta esclusivamente se la unità immobiliare compravenduta sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare alle esigenze abitative.

Rimane esclusa l'attribuzione di un beneficio fiscale a favore di soggetti che intervengano all'acquisto di unità abitative non di lusso (primo periodo) ovvero di interi complessi immobiliari o porzioni degli stessi che comprendano insieme case di abitazione e locali commerciali (secondo periodo), per utilizzare le case di abitazione in modo difforme dalla "originaria destinazione" (abitativa), dove per "destinazione" deve intendersi, in conformità allo scopo sociale perseguito dalla agevolazione fiscale, non la mera formale destinazione urbanistica, ma l'effettivo e concreto impiego abitativo dell'immobile.

Aliquota IVA unica per un fabbricato costituito da immobili strumentali e case di abitazione non di lusso

Cassazione n. 9661 del 14/4/17

Nel caso di un unico atto di cessione avente ad oggetto un immobile unitariamente considerato (un fabbricato da cielo a terra) il cui corrispettivo non è legittimamente parcellizzabile con una fittizia ripartizione dello stesso secondo le tipologie di diverse porzioni immobiliari al fine dell'applicazione a ciascuna di una differente aliquota IVA, la stessa non può essere che unica e applicabile all'intero corrispettivo dell'immobile unitariamente valutato. L'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto

l'applicazione dell'IVA ridotta per la componente abitativa perché la destinazione prevalente dell'immobile risultava essere strumentale e la Suprema Corte ha confermato l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria in quanto l'atto di cessione era un unico e aveva ad oggetto un immobile unitariamente considerato.

Per l'imponibilità IVA occorre il sinallagma

Cassazione n. 5377 del 3/3/2017

Se infatti il carattere continuativo della attività può integrare uno degli elementi qualificativi dell'esercizio d'impresa indicati dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, tuttavia quest'unico elemento non appare ex se sufficiente a configurare il presupposto d'imposta D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 3, co. 1, tenuto conto che tale norma richiede, quale elemento essenziale della fattispecie impositiva, che il sinallagma tra le prestazioni trovi fondamento in un rapporto obbligatorio, ossia in un rapporto giuridicamente vincolante per entrambe le parti: costituiscono, infatti, prestazioni di servizio assoggettate ad IVA "le prestazioni verso corrispettivo dipendenti in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".

FISCALITÀ PERSONE FISICHE

Redditi di immobili ad uso abitativo – contratto di locazione nullo - mancato pagamento canoni locativi

Cassazione n. 7709 del 24/3/17

L'art. 26, co. 1, 1° periodo, del Tuir - in base al quale i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore - deve essere letto alla luce dei principi espressi dalle S.U. (n. 18214/2015), alla stregua dei quali se il contratto di locazione è nullo, lo stesso non produce effetti e, pertanto, i canoni non sono dovuti e se pagati vanno restituiti, residuando a favore del locatore unicamente l'indennizzo per l'occupazione abusiva.

Nel caso di specie la Corte di appello, con sentenza passata in giudicato, aveva acclarato la nullità del contratto di locazione, rendendo pertanto impossibile la ripresa a tassazione dei canoni di locazione che l'Ufficio aveva posto a base dell'accertamento muovendo dalle dichiarazioni del locatario.

Secondo la Cassazione, se è vero che la valutazione e l'interpretazione di un fatto giuridico, come la sentenza dalla Corte d'appello, spetta al giudice tributario, non è men vero che la stessa va compiuta in sintonia con le norme di diritto sostanziali, civili e fiscali. Pertanto, devono essere adeguatamente considerati gli effetti derivanti dalla riconosciuta invalidità del contratto di locazione.

Di conseguenza, la riconosciuta nullità del contratto di locazione non consente di ritenere legittima la ripresa a tassazione correlata all'omessa dichiarazione di canoni locativi, semmai al più giustificando la sottoposizione a tassazione delle indennità eventualmente versate dall'occupante abusivo alla stregua dell'art. 6, co. 2, del Tuir, titolo che, nel caso di specie, non risultava posto a base della pretesa fiscale promossa a carico del contribuente.

Cessione di area edificabile – Plusvalenza non determinabile in base all'imposta di registro

Cassazione n. 9343 11/4/17

Il valore dell'area edificabile determinato in sede di determinazione dell'imposta di registro, non è decisivo ai fini della determinazione della plusvalenza ai sensi dell'art. 67 del Tuir.

Infatti, la presunzione circa la corrispondenza del corrispettivo incassato al valore venale in comune commercio ai fini dell'imposta di registro, secondo il disposto dell'art. 5, co. 3, del D.lgs. n. 147/2015, disposizione di interpretazione autentica applicabile retroattivamente, non può essere più legittimata solo

sulla base del valore accertato o definito ai fini dell'imposta di registro (Cassazione. n. 6135/2016).

Tarsu – esenzione di immobili inagibili – indicazione in dichiarazione

Cassazione n. 10545 del 28/4/17

Il presupposto impositivo della ta.r.s.u. è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti (art. 62, co. 1, D.lgs. 507/93). Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione (art. 62, co. 2, d. lgs. cit.). L'art. 62 pone, quindi, a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti. Ne consegue che l'impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso, prevista dall'art. 62, co. 2, non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice tributario, essendo onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità, le quali devono essere "debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione". Ne consegue che la detenzione da parte del contribuente degli immobili che risultavano regolarmente accatastati costituiva il presupposto per l'imposizione della tassa e il contribuente stesso, al fine di sottrarsi al relativo obbligo, avrebbe dovuto evidenziare con la prescritta dichiarazione gli elementi che escludevano le condizioni di concreta inutilizzabilità (nel caso di specie il contribuente aveva addotto solo nel corso del giudizio elementi a riprova del fatto che gli immobili stessi erano inagibili per l'effetto di lavori di ristrutturazione).

Giudicato esterno – tributi diversi

Cassazione n. 10545 del 28/4/17

In tema di giudicato, qualora due giudizi facciano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico e uno dei due si sia concluso con sentenza definitiva, il principio secondo cui l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause preclude il riesame dello stesso punto, trova applicazione allorché tra i due giudizi vi sia identità di parti, essendo l'efficacia soggettiva del giudicato circoscritta, ai sensi dell'art. 2909 c.c., ai soggetti posti in condizione di intervenire nel processo. Purtuttavia l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i separati giudizi riguardino tributi diversi (nel caso di specie è stato eccepito che si sarebbe formato il giudicato esterno in relazione all'ICI riferita ai medesimi immobili, per i quali una sentenza della CTP aveva accertato che gli immobili non erano agibili), stante la diversità strutturale delle suddette imposte (ICI e Tarsu), oggettivamente differenti, ancorché la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto.

ACCERTAMENTO QUESTIONI SOSTANZIALI

Società di fatto – la prova che deve fornire l'Agenzia

Cassazione n. 9604 del 13/4/17

L'onere probatorio a carico dell'Ufficio, nel momento in cui assuma l'esistenza di una società di fatto fra un ristretto gruppo familiare, non deve essere quello di dare evidenze concrete e riscontri documentali rivelatori di un vincolo sociale interno fra le parti, come quello dell'esistenza di un fondo comune e di una struttura sovra individuale.

Infatti, l'esistenza di una società di fatto può ben essere desunta da manifestazioni comportamentali

rivelatrici di una struttura sovraindividuale indiscutibilmente consociativa, assunte non per una loro autonoma valenza, ma quali elementi apparenti e rivelatori, sulla base di una prova logica, dei fattori essenziali di un rapporto di società nella gestione dell'azienda, in quanto ciò che viene in considerazione non sono gli elementi essenziali del contratto di società (costituzione di un fondo comune ed affectio societatis), rilevanti esclusivamente nei rapporti interni, ma l'esteriorizzazione del vincolo sociale, rilevante nei rapporti esterni.

L'Amministrazione, dunque, può provare l'esistenza della società di fatto attraverso il ragionamento presuntivo, sulla base di argomentazioni di carattere indiziario, senza che tali elementi debbano assumere il carattere dell'oggettività.

Professionisti - accertamento bancario – la presunzione non opera in caso di giroconto tra c/c intestati al professionista

Cassazione n. 9657 del 14/4/17

La presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggiori redditi e ricavi, desumibile dalle risultanze dei conti bancari, posta a favore dell'amministrazione finanziaria dagli artt. 32, co. 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973 e 51, co. 2, n. 2, D.P.R. n. 633/1972, determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale, per superare la predetta presunzione deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili. Nel caso di specie, in cui il versamento sul conto del professionista risultava essere un giroconto da altro conto corrente dello stesso professionista (cointestato con altro soggetto), la Cassazione ha ritenuto che il binomio "versamenti = ricavi (o compensi)", su cui si fonda la predetta presunzione, non è riproducibile posto che si tratta di spostamenti di somme tra conti riconducibili al medesimo soggetto. In tali ipotesi, invero, l'operazione si risolve sostanzialmente in una movimentazione tutta interna al comune titolare dei conti correnti che, ai sensi del citato art. 32, "non hanno rilevanza" ai fini della "determinazione del reddito soggetto ad imposta" e, ai sensi del citato art. 51, "non si riferiscono ad operazioni imponibili" ai fini IVA, in quanto le suddette operazioni danno luogo a spostamento di ricchezze in capo sempre allo stesso soggetto.

Pertanto, una volta che il contribuente abbia dimostrato, come nel caso di specie, che i versamenti rilevati sul conto corrente oggetto di verifica provengono da disposizione operata da altro conto corrente al medesimo riconducibile, ma non oggetto di ulteriore verifica, deve ritenersi superata la presunzione posta dalle citate disposizioni in favore dell'amministrazione finanziaria, su cui graverà l'onere di dimostrare che l'importo versato sul primo conto corrente è fiscalmente imponibile.

Redditometro – la prova contraria

Cassazione n. 9605 del 13/5/17

Nell'accertamento sintetico, l'oggetto della prova contraria da parte del contribuente, riguarda non solo, la disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte) ma anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso. Pur non prevedendosi esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, si chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso, va letto lo specifico riferimento alla prova (risultante da «idonea documentazione») della «entità» di tali eventuali ulteriori redditi e della «durata» del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini

dell'accertamento sintetico. La prova documentale richiesta dalla norma in esame può essere fornita, ad esempio, con l'esibizione degli estratti dei c/c bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la «durata» del possesso dei redditi in esame, quindi non il loro semplice «transito» nella disponibilità del contribuente.

Spese di giudizio – quali sono le condizioni in cui possono essere compensate

Cassazione n. 9605 del 13/5/17

In tema di contenzioso tributario, secondo l'art. 15, co.1, D.lgs. n. 546/1992, la commissione tributaria può dichiarare compensate le spese processuali in tutto o in parte a norma dell'art. 92, co. 2, c.p.c., secondo cui, "se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti". Sul punto si è consolidato l'orientamento per il quale le "gravi ed eccezionali ragioni", da indicarsi esplicitamente nella motivazione ed in presenza delle quali - o, in alternativa alle quali, della soccombenza reciproca - il giudice può compensare, in tutto o in parte, le spese del giudizio, devono trovare puntuale riferimento in specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa e comunque devono essere appunto indicate specificamente. Al riguardo, è stato precisato altresì che "l'art. 92, co. 2, c.p.c. nella parte in cui permette la compensazione delle spese di lite allorché concorrano "gravi ed eccezionali ragioni", costituisce una norma elastica, quale clausola generale che il legislatore ha previsto per adeguarla ad un dato contesto storico-sociale o a speciali situazioni, non esattamente ed efficacemente determinabili a priori, ma da specificare in via interpretativa da parte del giudice del merito, con un giudizio censurabile in sede di legittimità, in quanto fondato su norme giuridiche.

ACCERTAMENTO – STUDI DI SETTORE

Studi di settore – lo scostamento, se unito al contraddittorio, costituisce presunzione qualificata

Cassazione n. 9671 del 14/4/17

Rispetto alle modalità di accertamento previste dall'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, l'accertamento basato sull'applicazione degli studi di settore costituisce una metodologia di accertamento tributario autonoma ed aggiuntiva, la quale prescinde dall'analisi delle scritture contabili, la cui regolarità non è ostativa all'applicazione dei parametri presuntivi, né costituisce elemento di prova contraria rispetto alla efficacia del dato presuntivo.

Le SS.UU., con la sentenza n. 26635 del 18/12/2009, non hanno derubricato al rango di presunzioni semplici non qualificate la presunzione prevista dall'art. 62 sexies, co. 3, D.L. n. 331/1993, che attribuisce valenza di "presunzione grave, precisa e concordante", alle "gravi incongruenze" tra ricavi (o compensi) dichiarati e quelli fondatamente attribuibili sulla base degli studi di settore. Le SS.UU. hanno, invece, stabilito che l'efficacia di presunzione qualificata prevista dall'art. 62 sexies, non è integrata dal mero scostamento dei ricavi dichiarati da quelli desumibili dagli studi di settore, ma si forma soltanto in esito al contraddittorio obbligatorio con il contribuente, nel corso del quale viene verificata l'applicabilità del parametro presuntivo al caso specifico, con obbligo dell'Ufficio di motivare l'accertamento anche con l'indicazione delle ragioni per le quali siano state disattese le spiegazioni addotte dal contribuente a giustificazione del divario tra i ricavi "normali" ed i ricavi dichiarati (con la precisazione che, se il contribuente si sottrae all'invito al contraddittorio, l'accertamento può essere motivato sulla sola base della applicazione degli studi di settore, dando atto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente).

Tuttavia, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia ottemperato all'obbligo di valutare l'applicabilità degli studi di settore al caso concreto, in contraddittorio con il contribuente, e abbia esaminato le

giustificazioni eventualmente addotte dall'interessato dandone conto nella motivazione dell'atto di accertamento, nessun altro onere sussiste a carico dell'ente impositore, e l'avviso di accertamento così emesso è sorretto dalla efficacia probatoria della presunzione qualificata stabilita dall'art. 62 sexies del D.L. n.331/993, non essendo necessario reperire altri elementi di riscontro probatorio "esterno" (quale la irregolarità delle scritture contabili o altro).

Studi di settore – la circostanze che nel contraddittorio disattivano gli studi

Cassazione n. 9793 del 19/4/17

In tema di accertamento basato su parametri o studi di settore, il contraddittorio col contribuente costituisce elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, potendo solo così emergere gli elementi idonei a commisurare la presunzione alla concreta realtà economica dell'impresa. Conseguentemente, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata - anche sotto il profilo probatorio - con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così potendo emergere la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

Nel caso di specie, sono state ritenute sufficienti a disattivare l'accertamento le circostanze di fatto dedotte dal contribuente, in sede di contraddittorio con l'Agenzia - a titolo di giustificazione dello scostamento rispetto ai parametri dello studio di settore applicabile del reddito dichiarato nell'anno oggetto di accertamento - basate sulla specificità dell'attività aziendale e del ciclo produttivo, caratterizzato dall'esecuzione delle lavorazioni su ordinazione delle stazioni committenti, rappresentate per lo più da società di leasing, previa predisposizione dei singoli componenti dei macchinari industriali, destinati ad essere assemblati soltanto a seguito della ricezione dell'ordine esecutivo.

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE QUESTIONI PROCEDURALI

Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario non vieta di utilizzare dichiarazioni dei privati nella fase amministrativa di accertamento

Cassazione n. 9080 del 7/4/17

Nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dal D.lgs. 31/12/92, n. 546, art. 7, si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice" (Cass. n. 8369 del 2013, n. 20032 del 2011).

Il diritto alla detrazione IVA non può essere negato in ragione della non immissione fisica in deposito

Cassazione n. 9848 del 19/4/17

Per la giurisprudenza della UE, a cui si è uniformata quella domestica, in caso di deposito fiscale «virtuale», in assenza di frodi, il diritto alla detrazione d'imposta non può essere negato in ragione della non immissione fisica in deposito fiscale, concretandosi quest'attività in un semplice requisito «formale» che non può incidere sul fondamentale principio di neutralità del tributo (Corte giust. UE sez. VI n. 272 del 2014, segnatamente nn. 29, 36 e 39; Cass. n. 10911 del 2016; Cass. n. 17815 del 2015).

PENALE

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – i requisiti**Cassazione, n. 21895 del 5/5/17**

Ai fini della sussistenza del reato di cui al D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 3, è necessario non solo che il contribuente indichi nelle dichiarazioni annuali un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi (che superino gli importi ivi indicati) e che sussista il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sull'IVA, ma che ciò avvenga sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili e, infine, che il soggetto si sia avvalso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione (Cass. n. 8962 del 1/12/10). Nel caso esaminato, le fatture erano state emesse in regime di non imponibilità ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis, e riportate nella dichiarazione in modo corrispondente alle scritture contabili, non rilevando dunque a fini penali la questione dell'uso improprio della norma tributaria del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 bis.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Termine di impugnazione che scade nel periodo feriale – dopo la fine della sospensione rileva solo la porzione residua ancora spettante**Cassazione n. 9095 del 7/4/17**

Nell'ipotesi di scadenza del termine di impugnazione durante il periodo feriale, il periodo di sospensione fa sì che esso riprenda a decorrere dal 16 settembre; ma non, ex novo, per l'intero arco temporale di 46 giorni (come calcolato dal ricorrente nel caso di specie), bensì solo per la porzione residua ancora spettante al momento della sospensione.

Nel caso di specie la sentenza di appello, non notificata, è stata pubblicata l'11/3/13, con conseguente scadenza del semestre, tenuto conto della sospensione dei termini processuali in periodo feriale, il 28/10/13 (lunedì); mentre il ricorso in esame è stato notificato mediante plico raccomandato consegnato all'ufficio postale, per l'inoltro, in data 31/10/13.

Rimborso IRPEF - per l'indennità e rivalutazione monetaria occorre la prova danno subito**Cassazione n. 9475 del 12/4/17**

In tema di obbligazioni pecuniarie costituite dai crediti di imposta, cui non sono applicabili l'art. 1224 cod. civ., co. 1 e art. 1284 cod. civ., stante la speciale disciplina dei d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 44 - relativa a tutti gli interessi dovuti dall'amministrazione finanziaria in dipendenza di un rapporto giuridico tributario - la specialità della fattispecie tributaria impone un'interpretazione restrittiva dell'art. 1224 cod. civ., co. 2; pertanto, il creditore non può limitarsi ad allegare la sua qualità di imprenditore e a dedurre il fenomeno inflattivo come fatto notorio, ma deve, alla stregua dei principi generali dell'art. 2697 cod. civ., fornire indicazioni in ordine al danno subito per l'indisponibilità del denaro, a cagione dell'inadempimento, ed ad offrirne prova rigorosa. La controversia era nata a seguito dell'impugnazione proposta dal contribuente avverso il silenzio rifiuto dell'Amministrazione in merito alla istanza di rimborso della quota IRPEF, a suo dire, indebitamente trattenuta all'atto della liquidazione del TFR, con richiesta della riliquidazione dell'indennità, della rivalutazione monetaria secondo gli indici ISTAT sulle somme riconosciute in restituzione, oltre interessi secondo quanto previsto dall'art. 7, co. 2, della legge 16 settembre 1985, n. 482.

Scissione di società - per i debiti fiscali rispondono tutte le società**Cassazione n. 9774 del 18/4/17**

In tema di scissione parziale, per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori all'operazione, rispondono, ai sensi dell'art. 173, co. 13, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti la scissione, come conferma l'art. 15, co. 2, del D.lgs. 18/12/97, n. 472, che, con riguardo alle somme da pagarsi in conseguenza delle violazioni fiscali commesse dalla società scissa, prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie, differentemente dalla disciplina della responsabilità relativa alle obbligazioni civili, per la quale, invece, gli artt. 2506 bis, co. 2 e 2506 quater, co. 3, c.c., prevedono limiti precisi (Cass. nn. 13059 e 13061 del 2015; Cass. 9594/2016; Cass. 24841/16).

Procura al difensore valida anche in appello**Cassazione, n. 9845 del 19/4/17**

La procura conferita al difensore dall'amministratore, in rappresentanza di una società di capitali "per ogni stato e grado della causa", è valida anche per il giudizio di appello e resta tale anche se l'amministratore dopo il rilascio della procura, e prima della proposizione dell'impugnazione, sia cessato dalla carica (Cass. n. 11536/2014; n. 11635/2001; n. 21563/2008, in motivazione; n. 5319/2007; n. 11847/2007; n. 8281/2006; n. 13434/2002).

Prova nel processo tributario**Cassazione, n. 9845 del 19/4/17**

Nel processo tributario, mentre prove ulteriori, rispetto a quelle già acquisite nel giudizio di primo grado, non possono essere disposte in grado d'appello, salvo che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio, i documenti possono essere liberamente prodotti anche in sede di gravame, ancorché preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado (Cass. n. 22776/2015; n. 3661/2015; n. 23616/2011).

Efficacia del giudicato in materia tributaria**Cassazione n. 9852 del 19/4/17**

In materia tributaria, il giudicato esterno prodottosi con riguardo ad una determinata annualità d'imposta esplica effetto vincolante su diverse annualità, allorquando "vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata" (Cass. SS.UU. 13916/06 Cass. 4832/15; così, tra le altre: Cass. 6953/15; 20257/15).