

## MASSIMARIO

(aggiornato ad ottobre 2015)

*in questa rubrica vengono riportate le massime giurisprudenziali, già inserite con cadenza mensile nella sezione NEWS di giurisprudenza e legislazione, e riportate secondo le seguenti voci:*

*Abuso di diritto*

*Accertamento*

*Agevolazioni*

*Agevolazioni prima casa ( vedi Imposta di registro)*

*IRAP*

*Redditi di impresa*

*Redditi soggetti a tassazione separata*

*Rimborso*

*Riscossione coattiva*

*Imposta di registro*

*Tributi locali*

*Processo tributario*

### ABUSO DI DIRITTO

#### **Abuso di diritto- riduzione del capitale sociale e successiva sottoscrizione da parte dei soci di un prestito obbligazionario- comportamento elusivo- non sussiste**

Non è elusivo il comportamento di una società, la quale riduce il suo capitale distribuendolo ai soci, e successivamente si proceda ad una sottoscrizione da parte dei medesimi soci ad una sottoscrizione di un prestito obbligazionario in favore della società, se tali delibere succedutesi nel tempo corrispondono a specifiche scelte imprenditoriali in riferimento all'organizzazione produttiva, a scelte di mercato e a conseguenti piani finanziari, ed inoltre se viene anche documentata la maggiore onerosità di un finanziamento presso un istituto di credito.- Infatti una delibera di riduzione del capitale sociale può rispondere alla specifica esigenza di liberare capitali da reinvestire.

( Cass. sentenza n.° 14761 del 15 luglio 2015)

### ACCERTAMENTO

#### **-Avviso di accertamento - motivazione - sua non modificabilità nel processo tributario.**

Nell'avviso di accertamento devono confluire tutte le conoscenze dell'ufficio tributario e deve essere esternato con chiarezza, sia pure sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata.

Pertanto le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse od anche modificare nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto impugnato.

Ciò non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa tributaria, né di esercitare di ufficio alcuni poteri cognitori; ma sempre che non resti alterata la sostanza dell'accertamento in ordine agli elementi portati a conoscenza del contribuente.

( Cass. sez trib. sentenza n.° 9810 del 18 marzo dep. 7 maggio 2014)

*In senso conforme vedasi Cass. n.° 17762/2002- n.° 1905/2007- n.° 25909/2008- n.° 7158/2011*

### **Accertamento sintetico- spesa per incrementi patrimoniali-accollo del debito- non è espressione di capacità contributiva**

L'accollo di un debito non comporta l'attuale erogazione di una spesa e pertanto non è da considerarsi effettiva ed attuale espressione di capacità contributiva nella prospettiva dell'art. 38 d.p.r. 600/1973.

Invero espressione di capacità contributiva può solamente dedursi dai successivi singoli atti di estinzione dell'obbligazione accollata, e non già dal semplice accollo di una obbligazione che non è un modo di estinzione della stessa, ma soltanto una modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio nel lato passivo.

( Cass. sez. trib. sentenza n.° 19030 del 30 aprile dep. 10 settembre 2014)

### **-Accertamento induttivo- determinazione del reddito operata sulla base di una media semplice e su dati relativi ad una sola giornata lavorativa.**

Il calcolo della media dei ricavi fondata sulla base delle vendite effettuate in una sola giornata , ( per di più non relativa all'anno oggetto di accertamento), e sulla base di una media semplice e non ponderata che tenga conto di tutte le tipologie di merci trattate dalla contribuente, non rappresenta un metodo logico ed in astratto idoneo a fornire una attendibile presunzione di ricavi non contabilizzati.

( Cass. sez trib. sentenza n.° 19074 del 10 luglio dep. 10 settembre 2014)

### **Accertamento - disposizioni antielusive- nullità dell'avviso di accertamento emanato in difetto di contraddittorio con il contribuente- questione di legittimità costituzionale concernente la previsione normativa contenuta nell'art. 37/bis comma 4 del d.p.r. 600/1973- infondatezza**

E' infondata la questione di legittimità dell'art. 37/bis comma 4 del d.p.r. 600/1973, dettato nell'ambito delle procedure antielusive, nella parte in cui sancisce espressamente la nullità dell'avviso di accertamento, qualora esso non sia stato preceduto dalla richiesta al contribuente di fornire chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta dell'Ufficio.

Osserva la Corte che la sanzione di nullità prevista nella norma censurata costituisce strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente. Infatti la necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente: e ciò in particolare in vista della valutazione che l'Amministrazione è chiamata a compiere sull'esistenza o meno di valide ragioni economiche sottese alle operazioni ritenute antielusive.

( Corte Cost. sentenza n.° 132 del 26 maggio dep. 17 luglio 2015)

**Accertamento- operazioni oggettivamente inesistenti- onere probatorio a carico del Fisco-prova contraria a carico del contribuente.**

Qualora l'Ufficio ritiene che una fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, e cioè che essa sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, - e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi - ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata ( ad esempio provando che la società emittente la fattura è una "cartiera") e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

Tuttavia la predetta prova contraria non potrà consistere né nell'esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

In caso di accertata assenza dell'operazione è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente, il quale sa bene se ha ricevuto o meno una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi.

( Cass. sentenza n.° 16437 del 5 agosto 2015)

**Accertamento con adesione- sospensione di 90 giorni del termine per l'impugnazione e sospensione dei termini feriali- loro cumulabilità- esclusione .**

Non è applicabile la sospensione dei termini per il periodo feriale ai procedimenti non giurisdizionali, quale è il procedimento previsto dall'art.6 comma 3 del d. lgs 218/1997 che ha natura amministrativa.

( Cass. Ord. n.° 11632 del 7 maggio dep. 5 giugno 2015)

*Con la superiore Ordinanza la Suprema Corte ha mutato radicalmente l'indirizzo giurisprudenziale contenuto nella precedente sentenza n.° 2682 del 2011, anche in considerazione – come leggesi nell'Ordinanza su indicata – della costante giurisprudenza di legittimità, la quale ha ritenuto non cumulabile la sospensione dei termini feriali con quelli per il condono di cui all'art. 16 legge 289/2002.- vedasi in tal senso Cass. n.°16347/2013 - 16877/2014*

**Accertamento con adesione- istanza di adesione presentata da curatore non autorizzato e sospensione dei termini per impugnare- applicabilità.**

La mancanza di autorizzazione del giudice delegato o del Tribunale prevista dalla legge fallimentare art. 35 importa non già la nullità dei negozi posti in essere, ma la annullabilità dei medesimi, con la conseguenza che, essendo il citato art. 35 della legge fallimentare dettato nell'interesse dell'amministrazione fallimentare, unicamente quest'ultima è abilitata a richiedere l'annullamento dell'istanza prodotta. Pertanto non sussistendo la nullità del procedimento di accertamento con adesione, la presentazione dell'istanza da parte del curatore fallimentare produce la sospensione del termine e la conseguente tempestività della successiva presentazione del ricorso giurisdizionale.

( Cass. sentenza n.° 13242 del 30 maggio dep. 26 giugno 2015)

**Accertamento induttivo- parametri e studi di settore- oneri probatori per sostenere la pretesa impositiva.**

I parametri e gli studi di settore rappresentano la risultanza statistica di una pluralità di dati acquisiti su campioni di contribuenti e conseguentemente rilevano valori, che quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per procedere ad un accertamento analitico-induttivo da parte dell'Ufficio.

Pertanto l'Ufficio non è tenuto ad assolvere a nessun altro elemento probatorio a sostegno della legittimità dell'accertamento, fermo restando l'obbligo dell'attivazione del contraddittorio.

( Cass. sentenza n.° 14787 del 15 luglio 2015)

**Accertamento induttivo- parametri e studi di settore- società in liquidazione- loro inapplicabilità.**

Lo stato di liquidazione della società esclude di per sé l'applicabilità degli studi di settore, i quali presuppongono una situazione di normale svolgimento dell'attività imprenditoriale.- Infatti la delibera di scioglimento e messa in liquidazione della società presuppone la cessazione della normale attività produttiva ed il mancato conseguimento dei fini produttivi e di lucro dell'impresa.

( Cass. sentenza n.° 14762 del 15 luglio 2015)

**Accertamento induttivo- basato su studi di settore o su parametri- natura di presunzione semplice- obbligo di contraddittorio con il contribuente- necessità che la motivazione dell'atto contesti le argomentazioni del ricorrente.**

Gli studi di settore o i parametri assunti a base dell'atto di accertamento costituiscono una presunzione semplice, la cui idoneità probatoria è rimessa all'esame del giudice di merito, ai sensi degli artt. 2727 e 2729 c.c.: siffatta valutazione di idoneità non potrà che essere operata dal giudicante sulla base della comparazione tra i dati desumibili dai detti indici parametrici e le risultanze del contraddittorio, anche a prescindere da previsioni normative espresse in tal senso.-Pertanto l'attuazione di un contraddittorio preventivo viene a porsi come un efficace correttivo dell'astrattezza dell'elaborazione statistica propria dei parametri in questione.

Inoltre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento dai parametri vanificando in tal modo la finalità del contraddittorio, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con l'indicazione delle ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal ricorrente.

Soltanto nell'ipotesi in cui il contribuente non aderisca all'invito al contraddittorio, rimanendo inerte, l'Amministrazione può motivare l'accertamento sulla base dell'applicazione degli indici standard.

( Cass. sentenza n.° 6971 del 8 aprile 2015)

**Avviso di accertamento- notifica- termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio del p.v.c- sussistenza di motivi di urgenza.**

L'imminente scadenza del termine entro il quale, a pena di decadenza, l'Amm/ne finanziaria deve procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, non costituisce di per se stessa ragione idonea ad esentare l'Amm/ne finanziaria dal rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12 comma 7 della legge 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente).

Le ragioni di urgenza che legittimano la deroga al rispetto del termine sospensivo di 60 giorni dal rilascio del p.v.c. prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, possono tuttavia consistere, sia in nuovi fatti emersi nel corso delle indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi, sia in eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici, sia in condotte dolose o pretestuose o volutamente dilatorie del contribuente sottoposto a verifica.

Anche la mancata cooperazione del contribuente nel corso della verifica fiscale può astrattamente essere idonea a giustificare l'emissione ante tempus dell'avviso di accertamento.

( Cass. sentenza n.° 15121 del 17 luglio 2015)

**Accertamento induttivo-percentuali medie di ricarico-scostamento rilevante dalla media del settore commerciale di appartenenza- necessità**

Costituisce consolidato orientamento di questa Corte il ritenere che l'accertamento induttivo del reddito è consentito, anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente inattendibile perché confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza.

Invero l'accertamento di maggior ricavi di impresa può essere affidato alla considerazione della difformità esistente tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e la percentuale di ricarico mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, soltanto ove tale difformità raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare la documentazione contabile di ogni attendibilità.

Le medie di settore, infatti, non costituiscono un fatto noto, storicamente provato, dal quale argomentare quello ignoto da provare, bensì il risultato di una mera estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei che fissa una regola di

esperienza: dette medie, pertanto, non sono idonee, di per se stesse, ad integrare gli estremi di una prova per presunzioni.

L'Amministrazione finanziaria pertanto non è legittimata a procedere all'accertamento induttivo, al di fuori delle ipotesi tipiche previste dagli artt. 39 primo comma lett. d) d.p.r. 600/1973 e art. 54 d.p.r. 633/1972, allorché si verifichi uno scostamento *non significativo* tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore, ma soltanto quando venga ravvisata una "grave incongruenza".

Pertanto ai fini dell'accertamento di un maggior reddito di impresa non basta il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa dalla media riscontrata nel medesimo settore commerciale, dovendo lo scostamento essere di proporzioni assolutamente rilevanti.

( Cass. sentenza n.° 16597 del 7 agosto 2015)

### **Accertamento induttivo-metodo induttivo puro- contabilità inattendibile- unico episodio di modesta sottofatturazione- irrilevanza**

In presenza di scritture contabili formalmente regolari, il ricorso all'accertamento induttivo del reddito di impresa è ammissibile, se l'Ufficio fornisce la dimostrazione della complessiva inattendibilità delle scritture stesse, la quale deve essere desunta da gravi, numerose e ripetute omissioni e false o inesatte indicazioni relative agli elementi indicati nella dichiarazione e risultanti dal verbale di ispezione.

Pertanto non integra il presupposto richiesto delle gravi e ripetute omissioni e false attestazioni un unico modesto episodio di sottofatturazione da parte del professionista, da questi peraltro giustificato come spesa non fatturabile.

( Cass. sentenza n.° 16606 del 7 agosto 2015)

### **Accertamento induttivo-contabilità in nero-accertamento con metodo analitico-induttivo e con metodo puro o extracontabile:loro differenze**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria"(Cass.4080/2015). Tuttavia, una "contabilità in nero" non legittima di per sè, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, comma 2, lett. d), occorrendo pur sempre la ricorrenza di "omissioni, false, inesatte indicazioni" o di "irregolarità formali", così "gravi, numerose e ripetute" da consentire all'Ufficio di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze delle scritture contabili.

Invero, questa Corte ha già chiarito (Cass. 13331/1992) che la compilazione di un brogliaccio, recante l'annotazione di operazioni imponibili non effettuate, "assume

rilevanza, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d), quale falsa indicazione di elementi in scritture di gravità e numero tali da rendere inattendibile la contabilità esposta" (cfr. anche Cass. 1951/2015).

Il discrimine tra l'accertamento con metodo ed, analitico-induttivo o misto (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e quello con metodo c.d. induttivo puro o extracontabile (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d) in materia di imposte dirette, va rinvenuto, rispettivamente, nella "parziale" o "assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nell'accertamento c.d. analitico-induttivo, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, le cui lacune possono essere colmate dall'Ufficio accertatore, utilizzando anche presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, ex art. 2729 c.c., per dimostrare l'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, ovvero l'inesistenza di componenti negativi dichiarati. Nell'ipotesi di un accertamento induttivo puro, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" inficiano più radicalmente l'attendibilità degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 codice civile (Cass.n.°17952/2013).

In sostanza, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 scatta sol quando, dal raffronto tra la contabilità regolare e quella rinvenuta dai verificatori "in nero", emerga uno scostamento, qualitativo e quantitativo rilevante, tale da rendere la contabilità dell'impresa, nel suo complesso, del tutto inattendibile.

(Cass. sentenza n.° 16251 del 31 luglio 2015)

*Nella specie, l'analisi dell'entità del predetto scostamento non vi era stata da parte dei giudici d'appello, pur avendo il contribuente lamentato anche che la differenza, tra i corrispettivi indicati nel "brogliaccio" (costituente contabilità "in nero") e quelli regolarmente annotati nella contabilità formale, di "sole lire 8.369.555", rappresentava una "lieve discrepanza, inferiore all'1%", inidonea a giustificare la rideterminazione del reddito secondo il metodo induttivo c.d. puro.*

### **Accertamento induttivo-utilizzazione del metodo analitico- induttivo e conseguenze onere della prova.**

In tema di imposte sui redditi l'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo puro , ai sensi dell'art. 39 comma 2 lett d) Dpr 600/73, non esclude che l'Amministrazione finanziaria possa servirsi del metodo analitico ex art. 39 comma 1 Dpr cit., che ha portata generale e presenta maggiori garanzie per il contribuente.

Tuttavia, una volta che l'Ufficio accertatore abbia operato la determinazione del reddito su base analitica, adottando in concreto il relativo statuto procedimentale e limitandosi dunque ad una rettifica selettiva delle scritture contabili del contribuente,

non è più possibile il recupero del metodo induttivo puro, facendo valere criteri ed indici estranei all'accertamento analitico prescelto.

La tipologia di accertamento, analitico-induttivo ex art. 39 comma 1 o induttivo puro ex art. 39 comma 2 lett d) Dpr 600/73 , delimita dunque l'oggetto del successivo giudizio tributario, che si connota come impugnazione-merito sul rapporto tributario, entro i limiti posti, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato, e dall'altro, dagli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo del contribuente (Cass. 21759/2011).

In materia di accertamento analitico-induttivo ex art. 39 comma 1 Dpr 600/73, deve darsi ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente solo nel caso in cui l'Ufficio abbia assolto all'onere, sullo stesso incombente in via primaria, di fondare l'accertamento su elementi presuntivi dotati dei caratteri di gravità , precisione e concordanza (Cass. 23550/2014 e Cass. 9784/2010). Solo se l'accertamento sia fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti si determina pertanto lo spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che, secondo i criteri generali, ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697 c.c.

( Cass. sentenza n.° 16980 del 19 agosto 2015)

### **Accertamento bancario- presunzione di imponibilità di somme disponibili-prova contraria a carico del contribuente- sola dichiarazione di terzi-insufficienza**

La sola dichiarazione di terzi è insufficiente a vincere la presunzione di maggior reddito, e ciò in quanto grava sul contribuente l'onere di dedurre e dimostrare che la provvista nei conti bancari coincide con fondi riferibili a redditi non imponibili, al fine di vincere la presunzione di un ricavo non contabilizzato (Cass. n. 14045/2014).

Sebbene la produzione di documenti provenienti da soggetti terzi, redatti in sede extraprocessuale, sia ammessa anche per il contribuente nel giudizio tributario, deve tuttavia ritenersi, in adesione a consolidata giurisprudenza (Cass. n.8369/2013; n.11785/2010; n.4269/2002), che tali dichiarazioni non hanno di per sé valore di prova, ma solo di "elementi indiziari", che necessitano di essere valutati insieme con altri elementi, non potendo da soli costituire il fondamento della decisione.

( Cass. sentenza n.° 17182 del 26 agosto 2015)

## **AGEVOLAZIONI**

### **Agevolazioni- immobili di interesse storico o artistico- modifica della tassazione in senso peggiorativo in sede di conversione del d.l. 16/2012- mancanza di collegamento con la normativa originaria del decreto legge- questione di legittimità costituzionale ai sensi dell'art. 77, comma 2 Costituzione- infondatezza**

La violazione dell'art. 77 comma 2 della Costituzione si ravvisa in caso di evidente o manifesta mancanza di ogni nesso di interrelazione tra le disposizioni incorporate nella legge di conversione e quelle dell'originario decreto legge.

Pertanto la violazione della normativa costituzionale per difetto di omogeneità si determina soltanto allorquando le disposizioni aggiunte siano totalmente “ estranee”



o addirittura “ intruse “ e cioè tali da interrompere, in parte qua, ogni correlazione tra il decreto legge e la legge di conversione.

Nella fattispecie in esame ciò non è ravvisabile sia perché le norme censurate rientrano tutte nella materia tributaria, richiamata nella premessa del d.l.16/2012, che dunque costituisce un punto di correlazione tra la disciplina introdotta in sede di conversione e quella dell’originario decreto; e sia perché il precedente regime fiscale previsto nella legge 413/1991 e quello contenuto nella nuova normativa sono stati ricompresi dal legislatore con una intitolazione di entrambe le normative molto simili tra loro.

( Corte Costituzionale sentenza n.° 145 del 10 giugno dep. 9 luglio 2015)

*La Corte nella predetta sentenza richiama espressamente le proprie precedenti sentenze n.251/2014 - 32/2014 e 22/2012*

### IRAP

#### **IRAP - professionista che esercita presso strutture di terzi - autonoma organizzazione- non sussiste.**

Ai fini dell’assoggettamento ad imposizione al tributo IRAP non è sufficiente che il lavoratore autonomo si avvalga di una struttura organizzata, ma è necessario soprattutto che questa struttura sia autonoma cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, ma anche ai fini organizzativi.

Pertanto non sono soggetti a IRAP i compensi, sia pure elevati, che il lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all’interno di una struttura da altri organizzata.

(Cass. sentenza n.° 14878 del 10 giugno dep.16 luglio 2015)

*La Corte con questa pronuncia ribadisce il proprio orientamento già contenuto nelle precedenti sentenze n.° 9692/2012 - 27032/2013 - 2150/2014.*

#### **IRAP – professionista che si avvale dell’apporto di un dipendente con mansioni di segretario- non costituisce di norma un indice di autonoma organizzazione.**

L’apporto di un collaboratore, che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente o l’avvocato riceve il cliente, rientra secondo *l’id quod plerumque accidit* nel minimo indispensabile per l’esercizio della attività professionale.

Tuttavia compete al giudice di merito valutare, con un giudizio di fatto, se nel caso concreto per le specifiche modalità qualitative o quantitative delle prestazioni delle quali il professionista si avvale, le stesse debbano ritenersi eccedenti il minimo indispensabile per l’esercizio della attività professionale.

( Cass. sentenza n.° 26991 del 19 dicembre 2014)

*La sentenza è in linea con quanto dalla stessa Corte affermato in precedenza, secondo la quale l’automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualunque siano la natura del rapporto e le mansioni esercitate, vanificherebbe l’affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale, secondo cui il giudice deve accertare in concreto se*

*la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga invece una ( probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo.- Vi sono infatti ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente ( magari part-time o con funzioni meramente esecutive ) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore impersonale e aggiuntivo alla produttività del contribuente, ma costituisce invece semplicemente una comodità per lo stesso contribuente.( Cass. sentenza n.° 22020 e 22024 del 25 settembre 2013)*

*Ed in tema di “autonoma organizzazione” la Suprema Corte ha precisato*

*- che l'organizzazione deve essere dotata di un minimo di autonomia tale da potenziare ed accrescere la capacità produttiva del contribuente; e non può consistere o limitarsi ad un mero ausilio della attività professionale, simile a quello di cui abitualmente dispongono gli esercenti una attività professionale ( Cass. sent.n.° 3672/2007);*

*- che l'autonoma organizzazione deve consistere in un apparato esterno alla persona del professionista, distinto da quest'ultimo:più precisamente un contesto organizzativo esterno , anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo.*

*– In altri termini per aversi una autonoma organizzazione non può prescindersi da uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro del professionista, ovvero sia un quid pluris che, secondo il comune sentire del quale il giudice di merito è interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, e che siano per numero e importanza suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how. ( Cass. sent. n° 3673- 3675- 3676- 3678 tutte del 2007)*

### **IRAP- presupposto impositivo**

In tema di IRAP l'entità dei compensi percepiti dal contribuente, cioè l'ammontare del reddito conseguito, è di per se irrilevante; mentre l'impiego non occasionale di lavoro altrui, costituente una delle possibili condizioni che rende configurabile un'autonoma organizzazione, sussiste se il professionista eroga, non occasionalmente, elevati compensi a terzi per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività, restando indifferente il mezzo giuridico utilizzato, e cioè il ricorso a lavoratori dipendenti, a una società di servizi o un'associazione professionale.

Più in generale è soggetto passivo del tributo chi si avvale, nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, di una struttura organizzata in un complesso di fattori che per numero, importanza e valore economico siano suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività individuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how, con la conseguenza che può essere escluso il presupposto di imposta allorquando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella autorganizzazione del professionista o, comunque, quando l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e on richieda necessità di coordinamento.

( Cass. sentenza n.° 16046 del 5 agosto 2015)

## REDDITI DI IMPRESA

### **-Redditi di impresa- spese inerenti detraibili nella determinazione dell'ammontare del reddito imponibile - onere probatorio a carico del contribuente.**

Il giudizio sulla sussistenza dell'inerenza va formulato in relazione alla singola attività di impresa e pertanto l'onere di provare i presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito di impresa - ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi - incombe sul contribuente, anche in base al criterio della vicinanza della prova: e ciò sia ai fini dell'applicazione del tributo sui redditi che ai fini dell'applicazione del tributo IVA. ( Cass. sez. trib. sentenza n.° 19600 del 8 luglio dep. 17 settembre 2014)

*Nel caso di specie il ricorrente non aveva provato il nesso intercorrente tra la attività della società controllante e le spese per consulenze relative al controllo di qualità della produzione di due controllate.*

*Già la Cassazione con sentenza n.° 3340/2013 aveva distinto ai fini del riparto dell'onere della prova tra beni "normalmente necessari e strumentali" e beni " non necessari e strumentali", ponendo a carico del contribuente l'onere della prova dell'inerenza soltanto in questa ultima evenienza.*

*Ed invero la su menzionata sentenza n.° 19600/2014 riconferma il principio che soltanto in caso di dubbio collegamento tra spesa e ricavi spetta al contribuente dimostrare il nesso di inerenza che possa giustificare la deduzione del costo.*

*Inoltre nel senso che sarà l'amministrazione a dover provare l'inesistenza del nesso di inerenza laddove si tratti di spese strettamente necessarie alla produzione del reddito, o comunque fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale (quali ad esempio, i costi per l'acquisto di materie prime, o di macchinari o strumenti indispensabili a produrre certi beni, o di manufatti necessari per la loro custodia); mentre l'onere della prova deve porsi a carico del contribuente allorquando la strumentalità della spesa in relazione all'attività di impresa non risulti di chiara evidenza, vedasi Cass. sentenza n.° 6548/2012, la quale ha applicato detti principi in tema di un contratto di sponsorizzazione.*

### **-Redditi di impresa-spese deducibili-nozione**

Le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi od altri proventi che concorrono a formare il reddito.

Pertanto un costo può essere deducibile dal reddito di impresa se e in quanto sia funzionale alla produzione del reddito medesimo, ed è da escludersi una spesa la quale non derivi da una attività connessa al corretto esercizio dell'impresa.

( Cass. sez. trib. sentenza n.° 20054 del 10 febbraio dep. 24 settembre 2014)

*La su menzionata sentenza ricorda nella parte motiva che la correlazione tra costo e reddito è stata esclusa con riferimento a sanzioni pecuniarie irrogate per comportamenti illeciti dell'imprenditore; per interessi su somme pagate a titolo di*

*sanzione; per sanzioni irrogate dagli organismi garanti della concorrenza; per interessi e rivalutazione su crediti di lavoro: in tutte le predette fattispecie si rinviene non soltanto una condotta autonoma ed esterna rispetto alla normale vita aziendale, ma soprattutto una attività antitetica rispetto al corretto svolgimento dell'attività imprenditoriale.*

## REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA

### **Redditi soggetti a tassazione separata-loro liquidazione- esito del controllo- obbligo di comunicazione al contribuente.**

La legge 311/2004 art. 1 comma 412 obbliga l'Agenzia delle Entrate, in esecuzione di quanto sancito dalla legge 212/2000 art. 6 comma 5, a comunicare al contribuente l'esito della attività di liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, effettuata ai sensi del d.p.r. 600/1973 art. 36/bis.

Pertanto l'omissione di tale comunicazione determina la nullità dell'iscrizione a ruolo, indipendentemente dalla ricorrenza o meno di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

( Cass. Ordinanza n.° 14544 del 21 maggio dep. 13 luglio 2015)

*La Cassazione ha ribadito il proprio orientamento giurisprudenziale contenuto nella sentenza n.° 11000/2014, secondo il quale inequivocabilmente la mancata comunicazione al contribuente dell'esito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, comunicazione questa prescritta dalla normativa su richiamata, determina una violazione del provvedimento di liquidazione e conseguente nullità del provvedimento di iscrizione a ruolo, a prescindere della sussistenza o meno di incertezze su esiti rilevanti della dichiarazione.*

*Invero l'art. 36/bis del d.p.r. 600/1973 che regola la liquidazione della dichiarazione( c.d. controllo automatico della dichiarazione)statuisce che ultimata l'attività di liquidazione, l'Ufficio comunichi l'esito della irregolarità all'interessato.-Nessuna conseguenza il predetto art. 36/bis prevede nel caso di mancata comunicazione al contribuente.*

*A dirimere la querelle se la mancata comunicazione viziava o meno la conseguente iscrizione a ruolo, interveniva l'art. 6 comma 5 dello Statuto del contribuente(legge 212/2000), il quale statuisce che l'Ufficio è tenuto, a pena di nullità,ad invitare il contribuente a fornire chiarimenti soltanto allorquando sussistano “ incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.”*

*Con diversi e ripetuti pronunciamenti la Cassazione ha escluso che la mera difformità tra quanto dichiarato e quanto poi versato dal contribuente necessiti da parte dell'Ufficio di una obbligatoria comunicazione a pena di nullità.*

## RIMBORSO

### **Rimborso del credito di imposta non inserito nella dichiarazione integrativa dei redditi**

In materia di imposte dei redditi , infatti, in forza dell'art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, come introdotto dall'art. 2 del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, il contribuente è titolare della generale facoltà di emendare i propri errori mediante apposita dichiarazione integrativa, la quale, agli effetti dei termini di decadenza e stante la mancanza di modifiche allo specifico ed autonomo regime delle restituzioni, non interferisce sull'effettivo esercizio del diritto al rimborso del proprio credito d'imposta.

La normativa vigente, nel prevedere come termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa quello prescritto per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo, correla al rispetto di detto limite temporale la possibilità di portare in compensazione il credito eventualmente risultante (Cass. 19537/2014), ma fa salva la possibilità di far valere detto credito anche successivamente.

Orbene, in assenza della dichiarazione integrativa, presentata in conformità al citato art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, il credito suddetto non può portarsi in compensazione con l'obbligazione tributaria ai fini Irpeg relativa all'annualità successiva e non può dunque farsi valere in sede di opposizione all'accertamento ex art. 36 bis Dpr 600/73 avente ad oggetto l'obbligazione tributaria relativa all'annualità successiva.

Tuttavia, non essendo maturata alcuna preclusione, il credito suddetto potrà essere fatto valere dal contribuente, mediante istanza di rimborso, nei termini e nelle forme ordinarie.

( Cass. sentenza n.° 16982 del 19 agosto 2015)

**Rimborso- credito evidenziato in dichiarazione- riconoscimento implicito o esplicito dell'Amministrazione- consolidamento del credito e termine di prescrizione decennale**

Qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito di imposta- nella specie IVA-non occorre, da parte sua, al fine di ottenere il rimborso alcun altro adempimento: infatti egli deve attendere soltanto che l'Amministrazione eserciti sui dati esposti in dichiarazione il potere dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione, ovvero proceda alla rettifica della dichiarazione.

Una volta che ciò non si sia verificato e quindi il credito si sia consolidato o attraverso un riconoscimento esplicito in sede di liquidazione ovvero implicitamente per mancato esercizio del potere di rettifica, l'Amministrazione è tenuta ad eseguire il rimborso, ed il relativo credito di imposta è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale, decorrente dal riconoscimento del credito stesso.

( Cass. sentenza n.° 14805 del 15 luglio 2015)

*Ciò costituisce un orientamento ormai consolidato- vedasi in proposito Cass. n.° 19510/2003- 3718/2005-1154/2008- 28024/2008- 11444/2011*

## RISCOSSIONE

### **Riscossione- cartella di pagamento a soggetto temporaneamente irreperibile e a soggetto assolutamente irreperibile-norme procedurali applicabili**

La notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dall'art. 60 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, va effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 cod. proc. civ.- ( quindi, con il deposito di copia dell'atto nella casa comunale, affissione dell'avviso alla porta di abitazione e spedizione della raccomandata all'interessato) - quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi (o ogni altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto in detto indirizzo, per essere ivi temporaneamente irreperibile.

Invece la notificazione va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60 comma 1 lett. e) d.p.r. 600/1973- ( secondo il quale l'avviso del deposito, prescritto dall'art. 140 c.p.c., in busta chiusa e sigillata viene affisso nell'albo comunale ) - allorquando il messo notificatore non reperisce il contribuente, perché risulta essersi trasferito in luogo sconosciuto.

( Cass. sentenza n.° 17177 del 26 agosto 2015)

*Nella sentenza viene richiamato il principio di diritto contenuto nella sentenza di Cassazione n.° 16696/2013 secondo la quale "con riguardo alla notificazione degli atti di accertamento, il combinato disposto dell'art. 137 e 140 c.p.c., nonché D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), è stato costantemente interpretato, nel senso che, se il destinatario dell'atto di accertamento è temporaneamente assente dal suo domicilio fiscale e se non è possibile consegnare l'atto per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone legittimate alla ricezione (cioè nel caso di irreperibilità c.d. "relativa" di cui all'art. 140 c.p.c.), la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c., richiamato dall'alinnea del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e). La giurisprudenza di legittimità ha, poi, avuto modo di precisare che, per perfezionare la notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario "relativamente" irreperibile, occorre: a) il deposito di copia dell'atto nella casa del Comune in cui la notificazione deve eseguirsi; b) l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione e dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; c) la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento,*

dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento; d) il ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione di tale raccomandata.

È stato, altresì, puntualizzato. che le modalità di notificazione dell'atto di accertamento previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 comma 1, lett. e), sono applicabili, invece, nella diversa ipotesi di "irreperibilità assoluta" del destinatario e per il relativo perfezionamento occorre: a) il deposito di copia dell'atto di accertamento, da parte del notificatore, nella casa comunale; b) l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo del medesimo comune; c) il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione nell'albo comunale.

In relazione a quest'ultima modalità di notificazione, è stato evidenziato che lo stato di "irreperibilità assoluta" del destinatario, rende impossibile l'invio della raccomandata informativa dell'avvenuto deposito nella casa comunale, con la conseguenza che la notificazione, in tal caso, non necessita di tale ulteriore adempimento, prescritto per il caso di "irreperibilità relativa", e si perfeziona nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione nell'albo comunale."

Conclusivamente"la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, va effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c., quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi, nella circostanza, non è stato ivi rinvenuto, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60 cit., lett. e), quando il messo notificatore non reperisca il contribuente, perché risulta trasferito in luogo sconosciuto: accertamento, questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune". Esigenza, questa, postulata dal generale principio di garantire l'effettività del contraddittorio e del diritto

di difesa e, quindi, rilevante agli effetti della validità della notificazione.

Da ciò ne consegue soprattutto che il messo notificatore, prima di procedere alla notifica, deve effettuare nel Comune del domicilio fiscale del contribuente, le ricerche volte a verificare la sussistenza dei presupposti per operare la scelta, tra le due citate possibili opzioni, del procedimento notificatorio e, segnatamente, ad accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto, sia dovuto ad "irreperibilità relativa", trattandosi di trasferimento nell'ambito dello stesso Comune, ovvero ad "irreperibilità assoluta", in quanto che, nel Comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non ha più ne' abitazione, ne' ufficio o azienda e, quindi, mancano dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto. Attività di ricerca, quest'ultima, trattandosi di notificazione da effettuarsi a soggetto irreperibile, di decisivo rilievo agli effetti della validità della notifica, che, pertanto, deve risultare dalla relativa relazione e, comunque, emergere, inequivocamente, dagli atti prodotti dal messo notificatore, così come prescritto dall'art. 148 c.p.c., comma 2

Va altresì ricordato in proposito il pronunciamento della Corte Costituzionale nella sentenza n.° 258/2012, la quale ha uniformato, sia per gli avvisi di accertamento e sia per le cartelle di pagamento, le medesime norme procedurali di notificazione, eliminando una diversità di disciplina che non appariva riconducibile ad alcuna ragionevole ratio.

**Riscossione - espropriazione immobiliare- non pignorabilità della prima casa- applicabilità della detta normativa anche ai processi iniziati anteriormente all'entrata in vigore della norma predetta**

L'art. 76 comma 1 del d.p.r. 602/1973 nel testo novellato dal d.l. 69/2013 ( art. 52 comma 1 lett. g.) convertito con modificazioni nella legge 98/2013 statuisce che l'agente della riscossione non dà corso all'espropriazione, se l'unico immobile di proprietà del debitore è adibito ad uso abitativo e nello stesso immobile vi risiede anagraficamente il debitore; e sempre che non trattasi di una abitazione avente le caratteristiche di lusso di cui al D.M. Lavori Pubblici 2 agosto 1969 pubblicato nella GURI n. 218 del 27.08.1969 o sia catastata nelle categorie A/8 e A/9.

In merito a detta normativa la Corte osserva che la norma la quale disciplina il processo esecutivo esattoriale immobiliare non introduce un'ipotesi di



impignorabilità sopravvenuta del suo oggetto; e pertanto la mancanza di una disposizione transitoria comporta che debba essere applicato il principio per il quale nel caso di successione di leggi processuali nel tempo - ove il legislatore non abbia diversamente disposto - la nuova norma disciplina ( art. 11 delle preleggi) non solo i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore, ma anche i singoli atti, ad essa successivamente compiuti, di processi iniziati prima della sua entrata in vigore. E ciò ovviamente allorché la nuova disciplina sia più rigorosa per le parti rispetto a quella vigente all'epoca di introduzione del giudizio.

Da ciò ne consegue che l'azione esecutiva non può più proseguire e la trascrizione del pignoramento va cancellata.

( Cass. sez. III civile sentenza n.° 19270 del 13 maggio dep. 12 settembre 2014)

**Riscossione coattiva- iscrizione di ipoteca-necessità della comunicazione preventiva anche nel regime antecedente l'entrata in vigore del detto obbligo.**

La norma introdotta con il d.l.70/2011 ( modificativa dell'art. 77 del d.p.r. 602/1973) che pone a carico dell'agente della riscossione l'obbligo di notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute, si procederà all'iscrizione ipotecaria, ha una reale valenza interpretativa e prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del " contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

Il rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale è dovuto dall'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva.

La violazione del detto principio determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario.

( Cass. SS.UU. sentenza n.° 19667 del 17 giugno dep. 18 settembre 2014)

**Riscossione- liquidazione della dichiarazione ex art. 36/bis del d.p.r.600/1973- contraddittorio endoprocedimentale**

La legge 212/2000 (c.d. statuto dei diritti del contribuente ) non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere all'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36/bis del d.p.r. 600/1973, ma soltanto allorché sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione oggetto dell'iscrizione a ruolo.

Invero l'art. 36/bis presuppone un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati nella dichiarazione dei redditi, senza margini di tipo interpretativo: qualora ciò non fosse, e quindi sussistessero incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, allora soltanto in questo caso - di solito non molto frequente - in forza di quanto espressamente statuito dall'art. 6 comma 5 della legge 212/2000 necessita l'instaurarsi del contraddittorio.

( Cass. sentenza n.° 1306 del 4 dicembre 2014 dep. 26 gennaio 2015)

*( nella predetta sentenza viene richiamata la precedente n.° 15311/2014 nella quale si richiamano le diverse situazioni di fatto per le quali si può procedere all'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36bis ovvero dell'art. 36ter.)*

## IMPOSTA REGISTRO

### **Imposta registro,ipotecaria e catastale-trasferimento di immobili situati in aree soggette a piani particolareggiati- compete anche in assenza di stipula con il Comune della apposita convenzione**

Il beneficio fiscale – vigente sino al 31 dicembre 2013 – che prevede aliquote agevolate di imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di beni immobili ubicati in aree soggette a piani particolareggiati comunque denominati ed a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro cinque anni dal trasferimento del bene immobile inserito nel piano particolareggiato, trova applicazione anche quando, al momento della registrazione dell'atto di trasferimento, non sia stata ancora stipulata la convenzione attuativa con il Comune.

( Cass. Ord. n.°14995 del 16 luglio 2015)

### **Imposta di registro - agevolazione prima casa - mancato trasferimento della residenza entro 18 mesi conseguente alla tardiva conclusione da parte del Comune dell'istruttoria sulla richiesta di trasferimento della residenza inoltrata tempestivamente dal contribuente- non consegue decadenza dall'agevolazione.**

Il fatto che il contribuente, pur avendolo richiesto tempestivamente, non abbia ottenuto il trasferimento della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, per fatto del Comune e/o di terzi, non può tradursi nella perdita del beneficio fiscale.

Sussiste infatti una saldatura temporale tra la cancellazione dall'Anagrafe del Comune di precedente iscrizione e la ( nuova ) iscrizione nell'Anagrafe del Comune di residenza: attività amministrativa questa, che si origina con la richiesta dell'interessato agli uffici comunali, ma la cui conclusione esula dal potere di controllo del contribuente.

Da ciò ne consegue che al fine di stabilire la tempestività dell'obbligo richiesto al contribuente per godere del beneficio fiscale, occorre avere riguardo all'unica attività che lo stesso può e deve compiere nell'arco dei diciotto mesi, e cioè alla formale dichiarazione di trasferimento prodotta presso il Comune della nuova residenza.

( Cass. sez. trib. sentenza n.° 18770 del 23 giugno dep. 5 settembre 2014)

*In tema di sussistenza di cause di forza maggiore che possano escludere la decadenza dal beneficio fiscale, quali smottamento del sedime dopo l'acquisto ( Cass. n.° 19247/2014 ); morte del contribuente ( Cass.797/2000); ritrovamento di reperti archeologici ( Cass. 14399/2013)- Inoltre anche l'Amministrazione finanziaria con la Circolare 38/E del 12 agosto 2005 punti 2,4 aveva riconosciuto che il trasferimento della residenza si considera avvenuto nel momento in cui l'interessato rende al Comune la dichiarazione di trasferimento.*

**Imposta di registro-agevolazione prima casa-regime di comunione legale-mancato trasferimento della residenza di uno dei coniugi-irrilevanza**

Ai fini dell'applicazione dei benefici per l'acquisto della prima casa, il requisito della residenza nel Comune ove è ubicato il bene immobile va riferito alla famiglia: pertanto in caso di comunione legale tra coniugi, quel che rileva è la circostanza di fatto che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare.

Da ciò ne consegue che è irrilevante la circostanza di fatto che uno dei coniugi non abbia la residenza anagrafica in quel Comune, e ciò in ogni ipotesi in cui il bene sia divenuto oggetto della comunione ex art. 177c.c., vale a dire sia in caso di acquisto separato e sia in caso di acquisto congiunto del bene medesimo.

( Cass. sentenza n.° 16026 del 29 luglio 2015)

*Nella specie la ricorrente non aveva partecipato all'acquisto né aveva trasferito la propria residenza nell'immobile acquistato dal marito, e di conseguenza nel Comune ove detto immobile era ubicato: pertanto le erano state revocate le agevolazioni per la prima casa richieste in forza della circostanza che si trovava in regime di comunione legale dei beni con il coniuge.*

*La Corte ha ritenuto che ai sensi dell'art. 2 legge 118/1985 il requisito della residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile va riferito alla famiglia e conseguentemente in caso di comunione legale fra coniugi quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare: ciò perché i coniugi ribadisce la Corte - non sono tenuti ad una comune residenza, bensì reciprocamente alla coabitazione( art. 143 c.c.), e pertanto la coabitazione con il coniuge è sufficiente a soddisfare il requisito della residenza ai fini tributari .*

*Con un precedente arresto giurisprudenziale la Cassazione ( sentenza n.° 14237/2000) aveva osservato che il coniuge che diventa proprietario di metà del bene a seguito di un atto compiuto dall'altro coniuge non è acquirente del bene stesso, ma lo riceve per volontà della legge e di conseguenza non è tenuto al possesso dei requisiti posti dalle disposizioni sulle agevolazioni per la prima casa.*

*Anche la prassi amministrativa( Circolare Agenzia delle Entrate n.° 38 del 12.08.05)ritiene che la detta agevolazione per la prima casa spetta anche se solo uno dei coniugi ha trasferito la residenza nell'immobile acquistato, in quanto rappresentante della famiglia intesa come entità autonoma distinta dai coniugi singolarmente.*

**Imposta di registro- agevolazione prima casa-pluralità di immobili acquistati nel tempo- fissazione della residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile per ultimo acquistato- condizioni per il godimento dell'agevolazione**

Nell'ipotesi di un acquisto di un immobile avvenuto successivamente all'acquisto di un altro precedente immobile - e per entrambi dei quali si era richiesto il godimento dell'agevolazione prima casa - il beneficio richiesto rimane acquisito, a condizione che avvenga, entro il termine di 18 mesi dal primo acquisto, la fissazione della

residenza in uno qualunque degli immobili, che sia stato oggetto di riacquisto dopo la rivendita del precedente.(immobile)

( Cass. sentenza n.° 20042 del 7 ottobre 2015)

*Nella specie il contribuente entro il termine di 18 mesi dall'acquisto dell'immobile per il quale aveva chiesto il beneficio, lo aveva alienato, acquistando altro immobile e trasferendo la residenza nel Comune ove era ubicato quest'ultimo immobile, entro i 18 mesi dalla data in cui aveva proceduto all'acquisto del primo immobile.*

*La Corte ha ritenuto che il contribuente non era decaduto dal godimento dell'agevolazione richiesta, perché i benefici fiscali sono subordinati al raggiungimento dello scopo per cui vengono concessi, sicché il raggiungimento dello scopo(abitativo) rappresenta un elemento costitutivo per il conseguimento del beneficio.*

### **Imposta di registro-agevolazione prima casa-termini triennale per l'accertamento della decadenza e data di decorrenza di detto termine.**

L'avviso di liquidazione dell'imposta di registro con aliquota ordinaria e connessa soprattassa a carico del compratore che abbia indebitamente fruito di detta agevolazione è soggetto a termine triennale di decadenza (art.76 comma 2 d.p.r. 131/1986).

Tale termine decorre:

- in caso di mendacio originario, cioè di mendacio contenuto nell'atto notarile sottoposto a registrazione, dal giorno della registrazione;

-in caso di mendacio successivo, cioè di mendacio concretizzatosi dopo la registrazione dell'atto pubblico, dalla data di emersione del mendacio.

( Cass. Ordinanza n.° 15960 del 20 maggio dep. 28 luglio 2015)

*Nella su riportata sentenza viene affermato che il termine della decadenza dal beneficio per eccesso di superficie dell'immobile oggetto dell'agevolazione,soltanto se non rilevabile dall'atto pubblico, decorre dalla data di presentazione della domanda di accatastamento: infatti soltanto con la richiesta di accatastamento l'Agenzia delle Entrate viene portata a conoscenza della esatta estensione della superficie e della sua rispondenza ai requisiti richiesti per il godimento della agevolazione.- In caso contrario, e cioè qualora l'estensione della superficie fosse indicata nell'atto o desumibile dagli allegati all'atto pubblico, ovviamente si tratterebbe di un mendacio originario e il termine per l'accertamento della decorrenza decorrerebbe dalla data di registrazione dell'atto pubblico.*

## **TRIBUTI LOCALI**

### **Tributi locali- TIA-aree utilizzate per la produzione di rifiuti speciali-onere probatorio a carico del contribuente**

Incombe al contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione Comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree esenti, perchè utilizzate per la

produzione di rifiuti speciali, e che in quanto tali non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile.

Da ciò ne consegue che è posto a carico dell'interessato, oltre all'obbligo della denuncia, anche, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, un onere di informazione e conseguentemente di prova, giacchè l'esenzione, anche parziale, si pone come eccezione alla regola generale del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano e detengono immobili nel territorio comunale.

( Cass. sentenza n.° 16244 del 31 luglio 2015)

## PROCESSO TRIBUTARIO

### **Processo tributario-sussistenza di litisconsorzio necessario tra soci e società- omessa integrazione del contraddittorio con tutti i litisconsorti necessari- conseguente nullità del giudizio.**

L'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci, e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, comporta, in linea di principio, la configurabilità di un litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti (società e tutti i soci) ai quali il suddetto accertamento si riferisce.

Pertanto, qualora sia proposto ricorso tributario anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, la controversia - salvo il caso in cui i soci prospettino questioni personali - non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato.

Da ciò ne consegue che il giudice, investito dal ricorso proposto da uno (o da alcuni) soltanto dei soggetti interessati, deve procedere all'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 546/92, pena la nullità assoluta del giudizio celebratosi senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, nullità questa rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento (cfr. Cass. SS.UU. 14815/08, Cass. 2907/10).

La violazione delle norme sul litisconsorzio necessario, non rilevata dal giudice di primo grado che non ha disposto l'integrazione del contraddittorio, né da quello di appello che non ha provveduto a rimettere la causa al primo giudice ex art. 354 cpc, impone, nel giudizio di cassazione, l'annullamento - anche d'ufficio - delle pronunce emesse a contraddittorio non integro, ed il conseguente rinvio della causa al giudice di primo grado, ai sensi dell'art. 383, u.c. cpc.

( Cass. sentenza n.° 17176 del 26 agosto 2015)

### **Processo tributario- litisconsorzio processuale- omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti- integrazione del contraddittorio.**

L'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma semplicemente l'integrazione del contraddittorio da parte del giudice nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del

procedimento contenzioso e della sentenza, rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità.

Invero il concetto di causa "inscindibile" di cui all'art. 331 cpc va riferito non solo alle ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche alle ipotesi di litisconsorzio necessario processuale, le quali si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba necessariamente persistere in sede di impugnazione, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio.

Cosicché le parti, pur non essendo litisconsorti sostanziali, devono considerarsi, litisconsorti processuali, insieme al contribuente, nel giudizio di secondo grado, qualora esse abbiano preso parte al giudizio di primo grado.

( Cass. sentenza n.° 17497 del 2 settembre 2015)

*Il caso di specie concerneva un contenzioso sulla validità della notificazione delle cartelle presupposte ad una iscrizione ipotecaria: è evidente la necessità di evitare la formazione di giudicati diversi nei confronti del concessionario della riscossione e nei confronti dell'ente impositore.-E già la Cassazione con sentenza n.° 10934 del 2015 aveva affermato che "in tema di contenzioso tributario, in caso di litisconsorzio processuale, che determina l'inscindibilità delle cause anche laddove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 cod proc. civ., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità".*

*Infatti “ il concetto di causa "inscindibile" (di cui all'art. 331 c.p.c.) va riferito non solo alle ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche alle ipotesi di litisconsorzio necessario processuale, che si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba necessariamente persistere in sede di impugnazione, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio.*

### **Processo tributario- controversie sulle spese processuali liquidate dalle commissioni tributarie-giurisdizione delle stesse commissioni tributarie.**

La controversia concernente la debenza di somme liquidate a titolo di spese processuali dalle commissioni tributarie nel corso di giudizio innanzi alle stesse svoltosi, su materie devolute alla loro giurisdizione, si appartiene alle predette commissioni tributarie, stante che le stesse in forza dell'art. 2 comma 1 del d. lgs. 546/1992 sono competenti a giudicare tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie ed “ ogni altro accessorio”.

Infatti nella locuzione usata dal legislatore di “ ogni altro accessorio”, per la latitudine dell'espressione linguistica usata, si ricomprendono senz'altro le spese processuali.

( Cass. Sez. Un. Ordinanza n.° 14554 del 12 maggio dep. 13 luglio 2015)

*Già la Cassazione a sezioni unite( Ordinanza n.° 13899 del 3 giugno 2013) aveva statuito che le domande risarcitorie in tema di responsabilità aggravata, pur non avendo ad oggetto gli “accessori” del tributo menzionati nell’art. 2 del d. lgs. 546/1992 – (per tali dovendosi intendere gli aggi dovuti all’esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, il maggior danno da svalutazione monetaria) – presentano tuttavia un diretto ed immediato nesso causale con l’atto tributario impugnato ed uno stretto collegamento con il rapporto tributario, il quale non è esaurito, ma anzi costituisce l’oggetto del giudizio.*

*Viceversa sempre la Cassazione a sezioni unite con Ordinanza n.° 20323 del 20 novembre 2012 ha affermato il principio secondo il quale, una controversia avente ad oggetto in via principale una domanda di rimborso delle ritenute Irpef sulle somme erogate per incentivo all’esodo, ed in via subordinata una domanda di risarcimento danno per mancato adeguamento della legge interna alla normativa comunitaria, per illegittimità del regime dell’incentivo dichiarata dalla Corte di Giustizia della Unione Europea, appartiene alla giurisdizione del giudice tributario per la sola domanda principale; mentre appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario per la domanda risarcitoria, la quale ha natura alternativa più che subordinata alla principale.- Infatti quest’ultima è del tutto autonoma ed avulsa dal rapporto tributario e comunque estranea agli “accessori” di cui all’art. 2 del d. lgs. 546/1992*

aggiornato a ottobre 2015

*inserto a cura di  
bernardo comella  
direttore editoriale della rivista  
Osservatorio Tributario*