
ACCERTAMENTO

Accertamento sintetico-acquisto di un bene con cambiali-non costituisce indice di capacità contributiva.

Nell'ipotesi di spese per incrementi patrimoniali, l'accertamento sintetico deve, basarsi sulla diretta dimostrazione della effettiva erogazione della spesa - costituente il fatto noto, manifestazione di ricchezza - da parte del contribuente in un determinato momento o arco di tempo (uno o più anni d'imposta), salva restando, ai sensi dell'art. 38 dpr 600/73, comma 6, la prova contraria.

Occorre, in definitiva, dimostrare l'effettivo sostenimento di una spesa in uno o più periodi d'imposta ed applicare, quindi, il metodo di accertamento sintetico in relazione agli anni interessati; ne consegue, pertanto, che l'acquisto dell'azienda, pagata in parte in contanti ed in parte con emissione di cambiali, non può per l'intero prezzo essere posta a base dell'accertamento sintetico.

Infatti la parte del corrispettivo pagata con cambiali non comporta un'attuale erogazione di spesa per incrementi patrimoniali e, dunque, non costituisce effettiva ed attuale espressione di capacità economica; e ciò in quanto il pagamento di un corrispettivo con cambiali non può essere assimilato ad un pagamento in contanti, poichè le cambiali costituiscono una promessa di pagamento futuro di una somma di denaro di cui il soggetto al momento dell'emissione non dispone.

(Cass. sentenza n.° 15289 del 12 febbraio dep. 21luglio 2015)

Già con sentenza n.° 19030 del 2014 la Cassazione aveva ritenuto che l'accollo di un debito non comporta una attuale erogazione di spesa e di conseguenza non può essere considerato ai fini dell'accertamento sintetico una effettiva espressione di capacità contributiva, la quale invece si concretizza nei singoli atti di estinzione dell'obbligazione accollata.

Accertamenti bancari- rilevanza integrale delle somme movimentate- onere della prova

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, questa Corte è ferma nel ritenere che qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti; mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità

di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili

Invero i dati e gli elementi risultanti dai conti correnti bancari assumono sempre rilievo ai fini della ricostruzione del reddito imponibile, se il titolare di detti conti non fornisca adeguata giustificazione, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, poiché questa previsione e quella di cui all'art. 38 del medesimo D.P.R. hanno portata generale, riguardando la rettifica delle dichiarazioni dei redditi di qualsiasi contribuente, quale che sia la natura dell'attività svolta e dalla quale quei redditi provengano.

In ordine al tipo di prova che il contribuente ha l'onere di fornire al fine di vincere la presunzione di cui al citato art.32, è ammesso anche il ricorso alle presunzioni semplici, ma le stesse devono essere sottoposte ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo

(Cass. Ordinanza n.° 18125 del 9 luglio dep. 15 settembre 2015)

Precedenti giurisprudenziali menzionati in sentenza Cass 18081/2010-22501/2011-4585/15

Accertamento sintetico-spese per incrementi patrimoniali- prova dell'esistenza dei redditi ulteriori a quelli dichiarati e loro impiego negli acquisti effettuati.

A norma dell'art. 38, comma sesto d.p.r. n. 600 del 1973, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta: tuttavia la citata disposizione prevede anche che "l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione".

Pertanto la norma chiede qualcosa di più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), e, pur non prevedendo esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, 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, quali, ad esempio, un ulteriore investimento finanziario, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascrivere a redditi non dichiarati.

Né la prova documentale richiesta dalla norma in esame risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l'esibizione degli estratti dei conti correnti 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".

(Cass. Ord. n.° 22944 del 17 settembre dep. 10 novembre 2015)

IVA

IVA-controllo sulla irregolarità della fattura da parte del cessionario- committente limitata ai requisiti essenziali della stessa con esclusione della corretta qualificazione fiscale dell'operazione

Il controllo sulla irregolarità della fattura richiesto al cessionario o al committente dall'8° comma dell'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997 è difatti intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura, e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati dall'art. 21 del d.p.r. 633/72, tra i quali rilevano, tra gli altri, i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota ed all'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

La regolarizzazione richiesta al cessionario o committente consiste nel fornire le indicazioni dell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale appunto elenca gli elementi da inserirsi nella fattura.

L'inclusione, fra i compiti del cessionario o committente, di un apprezzamento critico, su quanto l'emittente di fattura completa dichiara in ordine alla individuazione della base imponibile e dell'aliquota applicabile, in esito ad una ricognizione critica del rapporto giuridico sottostante, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario, e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento privato in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta.

(Cass. sentenza n.° 15302 del 25 maggio depositata il 21 luglio 2015)

IVA- operazioni inesistenti –riparto dell'onere probatorio

Questa Corte si è di recente soffermata specificamente sul riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente in ordine al coinvolgimento dell'acquirente nelle frodi "carosello" poste in essere dal fornitore, enunciando, nella sentenza 10414/11, i seguenti principi: "nel caso di apparente regolarità contabile della fattura, dotata dei requisiti di legge, l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare:

1) gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento

dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili;

2) la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente però con prova "certa" ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotati del requisito di gravità precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi - che possono coincidere con quelli sub 1 - tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata.

Qualora, con giudizio di fatto rimesso al giudice del merito, la Amministrazione abbia fornito una prova nei termini di cui sopra, l'onere a carico della medesima si intende assolto e grava sul contribuente l'onere della prova contraria.

L'onere di provare la connivenza del cessionario nella frode del cedente grava dunque sull'Amministrazione: quest'ultima può fornire tale prova anche mediante presunzioni semplici, le quali possono derivare anche dalle medesime risultanze di fatto attinenti alla natura di "cartiera" del cedente.

(Cass. Ordinanza n.° 18642 del 22 settembre 2015)

IVA- riduzione di prezzo dovuto a premio di fine anno-nota di variazione in diminuzione- inammissibilità

La detrazione dell'imposta non spetta ove il giudice di merito accerti in fatto che non si trattava di sconti, ma di un premio di fine anno, ossia di un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti .

Ciò in quanto mentre lo «sconto» è una componente che incide direttamente sul prezzo della merce compravenduta o del servizio scambiato, riducendone l'ammontare dovuto per le singole operazioni compiute, il premio di fine anno è un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti.

(Cass. sentenza n.° 23782 del 27 ottobre 2015 dep. 20 novembre 2015)

DICHIARAZIONE

Dichiarazione-prova dell'avvenuta presentazione-ricevuta di spedizione-sufficienza

Muovendo dal contenuto precettivo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 37, commi 3 e 4 in forza del quale le dichiarazioni possono anche essere spedite all'ufficio a mezzo di lettera raccomandata e si considerano presentate nel giorno in cui sono consegnate all'ufficio postale, che deve apporre il timbro a calendario anche sulla dichiarazione, ne consegue che la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione fiscale può essere fornita attraverso la ricevuta di spedizione della raccomandata o altro documento comprovante la data di consegna all'Ufficio postale.

Pertanto l'avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi è collegata alla mera ricevuta di spedizione e non alla ricezione del relativo plico, non essendo richiesto l'inoltro con avviso di ricevimento.

Stante la presunzione di normale recapito a cura del servizio postale universale, spetta alla parte pubblica dimostrare il mancato recapito per causa addebitabile al mittente, attraverso opportune ricerche anche postali, non bastando il dato della semplice assenza della dichiarazione nella banca dati dell'anagrafe tributaria –

(Cass. Ordinanza n.° 15806 del 24 giugno depositata il 27 luglio 2015)

In senso conforme Cass.n° 991/2015 secondo la quale “Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 12, richiede la semplice spedizione della dichiarazione dei redditi mediante raccomandata e ricollega l'avvenuta presentazione della dichiarazione alla ricevuta postale di spedizione e non alla ricezione del relativo plico, non essendo richiesto l'inoltro con avviso di ricevimento.

La predetta sentenza 991/2015 statuisce altresì che “quanto, poi, al contenuto del plico postale spedito per raccomandata al Centro di servizio, valgono le regole ordinarie che pongono una presunzione semplice a favore del mittente che presenta in giudizio la copia, anche informale, del documento spedito ”

PROCESSO TRIBUTARIO

Processo tributario-comunicazione di irregolarità ex art. 36 ter comma quarto d.p.r. 600/1973- atto autonomamente impugnabile.

L'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria.

Infatti è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia, e ciò in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione anche dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448.

Deve quindi concludersi che l'avviso bonario di cui di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, comma 4, è autonomamente impugnabile.

(Cass. Ordinanza n.° 15957 del 20 maggio dep. 28 luglio 2015)

La Corte richiama nella parte motiva la precedente sentenza delle Sezioni Unite n. 16293/07, secondo la quale “ in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale

dizione avviso di liquidazione o avviso di pagamento o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione.”

Procedimento di appello- notifica dell'atto di appello a mezzo posta-mancata produzione della ricevuta di spedizione- produzione dell'avviso di ricevimento- ammissibilità dell'appello

Il deposito dell'avviso di ricevimento del plico raccomandato è idoneo ad assolvere la funzione probatoria rimessa alla produzione dell'avviso di spedizione, giacché esso riporta la data di spedizione.-

E ciò anche in considerazione del principio, di recente ribadito, secondo cui, in tema di contenzioso tributario, il termine entro il quale la copia del ricorso spedito per posta deve essere depositata presso la segreteria della commissione tributaria adita, ai sensi dell'art.22 d.lgs.n.546/1992, decorre non già dalla data della spedizione, bensì da quella della recezione dell'atto da parte del destinatario.

(Cass. Ordinanza n.° 18296 del 10 giugno dep. 17 settembre 2015)

REDDITI DI IMPRESA

Redditi di impresa- spese inerenti- spese di utilizzo dei veicoli concessi in comodato al distributore dei prodotti

"In una fattispecie di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di distribuzione dei beni venduti dal contribuente, i costi per "carburanti, manutenzione, ammortamento e autostrada" dei veicoli di proprietà del contribuente, ma concessi in comodato all'impresa che svolge in esclusiva l'attività di trasporto, sono deducibili dal contribuente che ha concesso in comodato i propri automezzi ad altro soggetto per la distribuzione dei propri prodotti.

E ciò in quanto le spese per la detta esclusiva attività di distribuzione si inseriscono "nel programma economico" del contribuente e debbono perciò ritenersi inerenti la sua attività produttiva.

(Cass. sentenza n.° 16730 del 18 giugno dep. 12 agosto 2015)

L'Ufficio in sintesi sosteneva che i costi in discussione non fossero affatto deducibili per mancanza di "inerenza" e ciò in ragione della pacifica circostanza che gli automezzi con i quali venivano trasportate le merci erano stati concessi in comodato alla diversa Società che curava la distribuzione.

Secondo l'Ufficio, difatti, gli automezzi erano beni strumentali dell'impresa trasportatrice e non della contribuente, la quale ultima perciò si era indebitamente dedotte spese non inerenti.

La Suprema Corte ha affermato invece che il principio di inerenza, richiamato dal D.P.R. n. 917 cit., art. 75, comma 5, consiste in una regola economica ritenuta immanente nel nostro ordinamento fiscale. Una regola la quale prevede che il

reddito tassabile debba essere tenuto al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. L'art. 75, comma 5, cit. - e adesso il D.P.R. n. 917 cit., art. 109, comma 5, - stabiliscono difatti che i costi "sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito". La regola in parola ha una portata generale, lasciando correttamente all'interprete la verifica della effettiva inerenza delle spese al processo produttivo.

Pertanto la Corte ha ritenuto che le somme pagate dalla contribuente per "carburanti, manutenzione, ammortamento, autostrada ecc." dei veicoli dati in comodato sono dalla stessa deducibili, dovendosi comprendere nella regola della inerenza tutte le spese "potenzialmente" correlate alla produzione.

In ciò confermando il precedente orientamento che aveva già riconosciuto la possibilità di ammortamento di beni concessi in comodato, quando gli stessi sono funzionali alla produzione e "concorrono alla realizzazione del programma economico dell'impresa". (Cass. sez. trib. n. 1389 del 2011; Cass. sez. trib. n. 1465 del 2009).

Nella controversia oggetto del giudicato la contribuente aveva esternalizzato un servizio di distribuzione delle carni, un servizio questo che era stato accertato di essere stato svolto soltanto a proprio favore e che si inseriva nel "programma economico dell'impresa": da qui la conseguenza per cui i costi, che servono esclusivamente per il trasporto delle carni da distribuire, debbono essere ritenuti deducibili.

Società di capitali a ristretta base sociale-giudizio relativo al maggior reddito accertato in capo al socio-va sospeso in attesa della definitività dell'accertamento a carico della società

L'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta, nella specie riferito ad utili extracontabili, costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano.-

Da ciò ne consegue che, non ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio deve essere sospeso, in attesa che passi in giudicato la sentenza relativa alla società.-

Ciò ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., applicabile nel giudizio tributario in forza del generale richiamo dell'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992.

(Cass. Ordinanza n.° 18062 del 24 giugno dep. 14 settembre 2015)

In senso conforme Cass n.° 2214/2011 espressamente menzionata nella predetta Ordinanza.

IMPOSTA DI REGISTRO

Imposta di registro-cessioni contestuali di quote di società di persone- assoggettamento ad imposta di ogni singola cessione

In tema di imposta di registro, nel caso di contestuali cessioni di quote di società di persone, ciascuna di esse è soggetta ad imposta ai sensi dell'art. 21, primo comma, del

d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, poiché non viene in rilievo un negozio complesso, soggetto, ai sensi del secondo comma del citato art. 21, ad un'unica tassazione, ma dei negozi collegati, ognuno dei quali adeguatamente giustificato sotto il profilo causale ed estraneo all'effetto modificativo del contratto sociale, che, ai sensi dell'art. 2252 cod. civ., sorge in forza del successivo consenso di tutti i soci.
(Cass. Ordinanza n.° 18122 del 15 settembre 2015)

Imposta di registro- agevolazione prima casa-trasferimento della residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile per il quale si richiede l'agevolazione entro 18 mesi- data di presentazione della dichiarazione di trasferimento anagrafico- sua rilevanza

I benefici fiscali spettanti per l'acquisto della prima casa, previsti dall'art. 16 del d.l. 15571993 (convertito nella legge n. 243/1993), spettano unicamente a chi possa dimostrare in base alle risultanze anagrafiche di risiedere o lavorare nel comune dove ha acquistato l'immobile, senza che a tal fine possano essere prese in considerazione situazioni di fatto contrastanti con le risultanze degli atti dello stato civile.

La prevalenza del dato anagrafico sulle risultanze fattuali deve tener conto della unicità del procedimento amministrativo inteso al mutamento dell'iscrizione anagrafica, sancito anche dall'art. 18, 2° comma, d.p.r. 30 maggio 1989 n. 223 (contenente il regolamento anagrafico della popolazione residente) che, nell'affermare la necessità della saldatura temporale tra cancellazione dall'anagrafe del comune di precedente iscrizione ed iscrizione in quella del comune di nuova residenza, stabilisce che la decorrenza è quella della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato nel comune di nuova residenza.

Pertanto il beneficio fiscale della «prima casa» spetta a coloro che, pur avendone fatto formale richiesta, al momento dell'acquisto dell'immobile, non abbiano ancora ottenuto il trasferimento della residenza nel comune in cui è situato l'immobile stesso.
(Cass. Ordinanza n.° 18188 del 16 settembre 2015).

Nella su citata Ordinanza in riferimento alla rilevanza della di presentazione della richiesta di trasferimento anagrafico vengono menzionate Cass. 22528/2007; Cass. 15412/2008 e Cass. 18770/2014.

Imposta di registro-agevolazione prima casa-trasferimento entro il quinquennio al coniuge dell'abitazione acquistata in regime di separazione dei beni a seguito di accordi di separazione consensuale omologati dal giudice-esclusione della decadenza dell'agevolazione per mancato riacquisto entro l'anno successivo di altro immobile.

L'attribuzione al coniuge della proprietà della casa coniugale in adempimento di una condizione inserita nell'atto di separazione consensuale, non costituisce una forma di "alienazione" dell'immobile rilevante ai fini della decadenza dai benefici "prima casa", bensì una forma di utilizzazione dello stesso ai fini della migliore sistemazione dei rapporti tra coniugi, e pertanto l'immobile acquistato con l'agevolazione fiscale per essere destinato a casa familiare resta tale, continuando quindi innanzitutto a

soddisfare la primaria esigenza della conservazione dell'habitat familiare in funzione di tutela della prole.

(Cass. Ord. n.° 23225 del 7 ottobre dep.13 novembre 2015)

inserto a cura di

bernardo comella

direttore editoriale della rivista

Osservatorio Tributario