**N.4 – Aprile 2013**


## RASSEGNA TRIBUTARIA Della CASSAZIONE

**A cura di Alessandro Riccioni e Carlo Cicala - Con la supervisione di Mario Cicala - Consulente Commissione Processo Tributario**

**Coordinamento editoriale a cura del dott. rag. Luigi Lucchetti**

**La raccolta delle pronunce più recenti della Corte di Cassazione in materia tributaria - rassegna.t.c@odcec.roma.it**

**L**a sent. n. 9279 del 17 aprile 2013 (emessa il 26 febbraio 2013), concernente la remissione in termini di un contribuente che non ha tempestivamente impugnato un atto, mi fornisce lo spunto per una riflessione che voglio condividere con i lettori della rassegna Tributaria della Cassazione.

**L**a questione giuridica trova spunto da un caso di tardiva impugnazione di un avviso di pagamento, privo delle indicazioni obbligatorie sull’autorità giurisdizionale competente per l’eventuale proposizione del ricorso. E’ una situazione in cui versano, ad esempio, gli avvisi bonari, le riliquidazioni della tassazione separata, gli avvisi di pagamento emanati a seguito dei controlli effettuati ai sensi dell’articolo 36/ter del DPR 62/73 (solitamente concernenti le ritenute subite e la documentazione degli oneri deducibili), ordinariamente ritenuti dall’amministrazione atti non autonomamente impugnabili. Questo genere di atti viene portato solitamente alla conoscenza del contribuente con lettere ordinarie o, telematicamente, all’intermediario incaricato della trasmissione delle dichiarazioni e recano la data della formazione dell’atto, ma non altri elementi utili al computo del termine iniziale per l’impugnazone. Anzi, talvolta essi contengono l’espressa avvertenza che si tratta di un atto non autonomamente impugnabile.

**C**ome noto agli operatori tributari, tra la Cassazione e l’Agenzia delle Entrate esiste un profondo contrasto interpretativo sull’ampiezza del perimetro degli atti impugnabili, avendo i giudici di legittimità più volte asserito che sono impugnabili tutti gli atti che contengano una pretesa fiscale definita, mentre l’AdE si è attestata su una lettura molto più restrittiva dell’articolo 19 del D. Lgs 546/92, ritenendo tassativa l’elencazione in esso contenuta (mi viene in mentie il comunicato stampa del 23 maggio 2012, divulgato all’indomani della pubblicazione della sentenza della Cass. N° 7344/2012, che statuiva sull’impugnabilità dei cosidetti avvisi bonari).

**O**rbene la sent. n. 9279/2013, commentata in questo numero, ha inteso valorizzare il principio di leale collaborazione dell'amministrazione finanziaria con il contribuente, esaltando il diritto costituzionalmente garantito (art. 24 Cost.) alla difesa del contribuente medesimo.

**L**a conseguenza che se ne può ritrarre è che l’amministrazione finanziaria non potrà eccepire la decadenza del contribuente del diritto ad impugnare, ogni qualvolta oggetto dell’annullamento è un atto che non indichi a quale giudice rivolgersi.

**I**n questi casi l’amministrazione si difende, solitamente, con l’unica eccezione di inammissibilità del ricorso, autolimitando di fatto le proprie difese per l’impossibilità di integrare successivamente le proprie eccezioni con argomenti di merito, avviandosi così alla soccombenza per ragioni squisitamente processuali.

**I**l passo ulteriore che ci si attende è l’abbandono, da parte dell’amministrazione, di posizioni superate dalla giurisprudenza, modificando adeguatamente tutti quegli atti che non indicano a quale giudice sottoporre il ricorso.

**S**e ne avvantaggerebbero la chiarezza dei rapporti tra contribuente e amministrazione pubblica ed anche delle ragioni dell’Erario.

 Dott. rag.Luigi Lucchetti *Vicepresidente ODCEC di Roma*

1. Ord. n. 9026 del 12 aprile 2013 7

IL LEGISLATORE PUÒ CANCELLARE CON EFFICACIA RETROATTIVA UN’AGEVOLAZIONE FISCALE? 7

2. Sent. n. 9567 del 19 aprile 2013 9

PROCESSO TRIBUTARIO ED INTERVENTO ADESIVO DIPENDENTE: UN ALTRO PASSO AVANTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE 9

3. Sent. n. 4777 del 26 febbraio 2013 12

L’AMMINISTRAZIONE RISPETTI LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SPECIE OVE LA LORO ATTUAZIONE COMPORTI UN ONERE MODESTO 12

4. Ord. n. 9032 del 12 aprile 2013 13

LA PLUSVALENZA DA CESSIONE DI LICENZA DI TAXI 13

5. Sent. n. 8199 del 4 aprile 2013 13

LA CONDANNA AL PAGAMENTO DI UNA SOMMA SOGGETTA AD IVA COMPORTA AUTOMATICAMENTE LA CONDANNA ALLA CORRESPONSIONE DELL’IVA 13

 13

6. Sent. n. 8034 del 3 aprile 2013 14

IL CONTRIBUENTE CHE NON PRESTA CAUZIONE NON VANTA UN DIRITTO AL RIMBORSO IVA 14

7. Sent. n. 8405 del 5 aprile 2013 14

LA LIQUIDAZIONE FRUTTO DI “RISCATTO” È SOTTOPOSTA AL MEDESIMO REGIME FISCALE DELLA LIQUIDAZIONE “ORDINARIA” 14

8. Sent. n. 8032 del 3 aprile 2013 15

SE LA COSTRUZIONE ESEGUITA È TOTALMENTE DIFFORME DALLA CONCESSIONE L’APPALTATORE DEVE ESIGERE L’IVA AD ALIQUOTA PIENA 15

9. Sent. n. 8076 del 3 aprile 2013 15

ANCORA SUL RICORSO CUMULATIVO 15

10. Sent. n. 8994 del 12 aprile 2013 16

IL PARCHEGGIO DI UN ESERCIZIO COMMERCIALE (ANCHE SE VINCOLATO A TALE USO) ÈA DESTINAZIONE SPECIALE 16

11. Sent. n. 8970 del 12 aprile 2013 16

L’ESENZIONE PER LE NUOVE IMPRESE NON PUÒ DETERMINARE UNA Perdita DA RIportare NELLE ANNUALITÀ SUCCESSIVE 16

12. Sent. n. 8390 del 5 aprile 2013 17

NON È CONSENTITO L’AMMORTAMENTO DI SPESE AFFRONTATE DA TERZI 17

13. Sent. n. 8072 del 3 aprile 2013 17

QUALI SPESE POSSONO ESSERE QUALIFICATE COME DI PUBBLICIZZAZIONE? ANCHE I BIGLIETTI DI UN GRAN PREMIO 17

14. Sent. n. 8073 del 3 aprile 2013 18

IL RIFIUTO DI PRODURRE ATTI O DOCUMENTI PUÒ ESSERE MERAMENTE COLPOSO 18

15. Sent. n. 8079 del 3 aprile 2013 18

QUANDO LA SEZIONE DI UNA POLISPORTIVA ASSUME AUTONOMA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA 18

16. Sent. n. 8038 del 3 aprile 2013 19

SERVIZI RESI DA SOGGETTO NON RESIDENTE IN TERRITORIO UE E OBBLIGHI DEL CESSIONARIO 19

17. Sent. n. 8030 del 3 aprile 2013 20

COME DOCUMENTARE GLI SCONTI SULLE MERCI DETERIORABILI 20

18. Sent. n. 8295 del 4 aprile 2013 20

LA CESSIONE GRATUITA DI DERRATE ALIMENTARI E PRODOTTI FARMACEUTICI ALLE ONLUS NON DETERMINA RICAVI, ANCHE SE QUALCHE FORMALISMO NON È RISPETTATO 20

19. Sent. n. 8046 del 3 aprile 2013 21

SE IL DOCUMENTO SPAGNOLO NON GODE DI FEDE PRIVILEGIATA LA QUERELA DI FALSO NON FERMA IL PROCESSO 21

20. Sent. n. 4890 del 27 febbraio 2013 22

PER LE AGEVOLAZIONI SULL’IMPOSTA DI REGISTRO NON È SUFFICIENTE CHE L’ACQUIRENTE INIZI L’ESECUZIONE DELL’OPERA 22

21. Sent. n. 1096 del 17 gennaio 2013 22

PER LE AGEVOLAZIONI SULL’IMPOSTA DI REGISTRO È SUFFICIENTE CHE L’ACQUIRENTE INIZI L’ESECUZIONE DELL’OPERA 22

22. Sent. n. 8052 del 3 aprile 2013 23

I RITARDI DELLA AMMINISTRAZIONE NON POSSONO DETERMINARE LA DECADENZA DAI BENEFICI PER LA PICCOLA PROPRIETÀ CONTADINA 23

23. Sent. n. 9310 del 17 aprile 2013 23

RIMBORSO DI IMPOSTE DOGANALI NON DOVUTE, GUAI A NON PRESENTARE LA DOMANDA ANCHE ALL’AGENZIA 23

24. Sent. n. 8750 del 10 aprile 2013 24

25. Sent. n. 8398 del 5 aprile 2013 25

SE L’AMMINISTRAZIONE PRODUCE DOCUMENTI IL CONTRIBUENTE DEVE FORMULARE SUBITO I MOTIVI AGGIUNTI 25

26. Sent. n. 8318 del 4 aprile 2013 25

È IMMEDIATA L’ISCRIZIONE A RUOLO DELLA PARTE DI DEBITO TRIBUTARIO NON CONTESTATO 25

27. Sent. n. 8324 del 4 aprile 2013 25

LA NORMATIVA ITALIANA RISPETTA IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO 25

28. Sent. n. 9256 del 17 aprile 2013 27

LA PARTITA IVA CONCORRE AD IDENTIFICARE IL DESTINATARIO DELL’ATTO 27

29. Sent. n. 9260 del 17 aprile 2013 27

CHI CONTESTA IL RAPPRESENTANTE PROCESSUALE DEVE FARLO NELLA PRIMA DIFESA 27

30. Sent. n. 8323 del 4 aprile 2013 28

I DAZI DOGANALI SONO DI REGOLA RAGGUAGLIATI AL VALORE (E NON ALLA QUANTITÀ) DELLA MERCE 28

31. Sent. n. 8337 del 4 aprile 2013 28

IL CREDITO IN COMPENSAZIONE DEVE ESSERE UTILIZZATO TEMPESTIVAMENTE 28

32. Sent. n. 8410 del 5 aprile 2013 29

AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE: ELECTA UNA VIA NON DATUR RECURSUS AD ALTERAM 29

33. Sent. n. 8413 del 5 aprile 2013 29

LEGGE REGIONALE SICILIANA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA ED AGEVOLAZIONE PER I TRASFERIMENTI DI TERRENI AGRICOLI 29

34. Sent. n. 8383 del 4 aprile 2013 30

È LEGITTIMO IL REGOLAMENTO COMUNALE CHE PRESUME IN UN APPARTAMENTO DI 110 MQ VIVANO CINQUE PERSONE 30

35. Sent. n. 8722 del 10 aprile 2013 31

ANCHE ALLE FRODI CAROSELLO PUÒ ESSERE APPLICATA LA SANZIONE RIDOTTA 31

36. Sent. n. 8716 del 10 aprile 2013 31

LA COMPENSAZIONE DEI DEBITI TRIBUTARI CON I CREDITI C’È, MA NON SI APPLICA 31

37. Sent. n. 8706 del 10 aprile 2013 32

ACCERTAMENTO SINTETICO: SE IL CONTRIBUENTE ADDUCE ELEMENTI SERI IL GIUDICE DEVE MOTIVARE 32

38. Sent. n. 9298 del 17 aprile 2013 33

HA DIRITTO AL CREDITO DI IMPOSTA ANCHE CHI ASSUME IL PROPRIO PADRE 33

39. Sent. n. 9561 del 19 aprile 2013 34

IL LEGISLATORE CAMBIA DUE VOLTE OPINIONE ED IL GIUDICE DEVE CORRERGLI DIETRO 34

40. Sent. n. 9582 del 19 aprile 2013 34

LA CASSAZIONE SI AFFIDA ALL’OSSERVATORIO PREZZI DELLA AGENZIA DEL TERRITORIO 34

41. Sent. n. 9580 del 19 aprile 2013 35

IL CALCOLO DEL VALORE DEL BENE AI FINI DELLA IMPOSTA DI REGISTRO, DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE 35

42. Sent. n. 9279 del 17 aprile 2013 36

PROCESSO TRIBUTARIO E REMISSIONE IN TERMINI 36

43. Sent. n. 9583 del 19 aprile 2013 37

L’EREDE CONOSCE (LEGALMENTE) GLI ATTI NOTIFICATI AL DE CUIUS 37

44. Sent. n. 9552 del 19 aprile 2013 38

NEL PROCESSO TRIBUTARIO HANNO INGRESSO LE DICHIARAZIONI DI UN TERZO 38

45. Sent. n. 8962 del 12 aprile 2013 38

IRAP E STRUTTURE FORNITE DA UN TERZO 38

# Ord. n. 9026 del 12 aprile 2013

(emessa il 14 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. VI - Trib. - Pres. Cicala, Rel. Cosentino

## IL LEGISLATORE PUÒ CANCELLARE CON EFFICACIA RETROATTIVA UN’AGEVOLAZIONE FISCALE?

Massime:

Deve essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, con riferimento all'articolo 3 Cost., dell'articolo 29 del decreto legge 185/2008, convertito in legge, con modificazioni, con la legge n. 2/2009, sotto i due seguenti profili:

- sotto il primo profilo, nella parte in cui la norma emergente dal disposto del comma 1 di detto articolo ("Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2, dell'articolo 5, del decreto-legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, sul monitoraggio dei crediti d’imposta si applicano anche con riferimento a tutti i crediti d’imposta vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto tenendo conto degli oneri finanziari previsti in relazione alle disposizioni medesime. In applicazione del principio di cui al presente comma, al credito d’imposta per spese per attività di ricerca di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, si applicano le disposizioni di cui ai commi seguenti") non fa salvi i diritti e le aspettative sorti - ai sensi dell'articolo 1, commi 280 e segg., 1. 296/06 - in relazione ad attività di ricerca avviate prima del 29.11.08;

- sotto il secondo profilo, subordinato al primo, nella parte in cui la norma emergente dal combinato disposto del comma 2, lettera "a" ("per le attività di ricerca che, sulla base di atti o documenti aventi data certa, risultano già avviate prima della data di entrata in vigore del presente decreto, i soggetti interessati inoltrano per via telematica all’Agenzia delle entrate, entro trenta giorni dalla data di attivazione della procedura di cui al comma 4, a pena di decadenza dal contributo, un apposito formulario approvato dal Direttore della predetta Agenzia; l'inoltro del formulario vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta") e del comma 3, primo periodo, e prima parte della lettera "a" ("L'Agenzia delle entrate, sulla base dei dati rilevati dai formulari pervenuti, esaminati rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico di arrivo, comunica telematicamente e con procedura automatizzata ai soggetti interessati: a) relativamente alle prenotazioni di cui al comma 2, lettera a), esclusivamente un nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria") stabilisce un meccanismo di selezione dei soggetti autorizzati alla fruizione del credito i cui esiti risultano sostanzialmente casuali.

**NOTA**

Si ritiene opportuno riportare un passo della parte espositiva dell’ordinanza:

Per l'intelligenza del ricorso, fondato su sei motivi, è opportuno svolgere una breve premessa normativa.

I commi da 280 a 283 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 n. 296/06 (abrogati per il disposto dell'articolo 23, settimo comma, del decreto legge n. 83/12, convertito con la legge n. 134/12, e del numero 42 del relativo Allegato 1, ma applicabili ratione temporis alla fattispecie in esame) avevano attribuito alle imprese - a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009 - un credito d'imposta, fruibile in compensazione nel modello F24, pari al 10% dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo; se i costi di ricerca e sviluppo si riferivano a contratti stipulati con università ed enti pubblici il credito d’imposta era riconosciuto nella percentuale del 15%, poi aumentato al 40% dal comma 66 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 n. 244/07. I costi cui si rapportava il diritto al credito di imposta non potevano superare, a mente del comma 281, l'importo di 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta (poi elevato a 50 milioni di euro dal comma 66 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 n. 244/07). La legge non fissava alcun tetto globale all’erogazione dei crediti d’imposta, né prevedeva limiti di copertura del minor gettito fiscale derivante dalla relativa fruizione da parte dei contribuenti; conseguentemente, il singolo contribuente non era tenuto alla presentazione di alcuna istanza preventiva di ammissione al beneficio e poteva fruire del credito (nella misura risultante dall'applicazione della percentuale prevista dal comma 280 sul costo per ricerca e sviluppo effettivamente sostenuto, entro il tetto di cui al comma 28 1) con la mera indicazione del credito stesso nella dichiarazione dei redditi.

Successivamente, con l'articolo 29 del decreto legge 29.11.2008 n.185, convertito in legge con la legge n. 2/2009 (c.d. decreto anticrisi, adottato nell'intento, enunciato nell'epigrafe, di "fronteggiare l'eccezionale situazione di crisi internazionale", provvedendo, tra l'altro, a "potenziare le misure fiscali e finanziarie occorrenti per garantire il rispetto degli obiettivi fissati dal programma di stabilità e crescita approvato in sede europea"), il legislatore, nel primo comma, ha esteso anche al credito d’imposta di cui si tratta la disciplina sul monitoraggio dei crediti d’imposta dettata dai commi 1 e 2 dell'articolo 5 del decreto legge 8.7. 2002 n. 138, convertito in legge con la legge n. 178/08, e conseguentemente, nel secondo comma, ha previsto un tetto massimo al credito d’imposta fruibile da parte delle imprese, definendo i relativi stanziamenti nel bilancio dello Stato (375,2 milioni di euro per l'anno 2008, 533,6 milioni di euro per l'anno 2009, 654 milioni di euro per l'anno 2010 e 65,4 milioni di euro per l'anno 2011).

La suddetta predeterminazione del tetto massimo dell'ammontare del credito d'imposta riconoscibile al sistema delle imprese - innovativa rispetto alla disciplina originariamente dettata dalla legge n. 296/06 - presupponeva evidentemente l'individuazione di una procedura di selezione delle imprese destinate a fruire concretamente del credito d’imposta rispetto a quelle destinate a essere escluse da tale fruizione per il superamento del suddetto tetto, ossia per l'incapienza dello stanziamento fissato dalla legge nel bilancio statale. Tale procedura di selezione - dettata al dichiarato "fine di garantire congiuntamente la certezza delle strategie d’investimento, i diritti quesiti, nonché l'effettiva copertura finanziaria" - si rinviene nella seconda parte del secondo comma, nonché nel terzo comma, dell'articolo 29 d.l. 185/08.

Con tali disposizioni si stabiliva che, a decorre dall'anno 2009:

- per la fruizione del credito d'imposta le imprese dovessero inoltrare per via telematica all'Agenzia delle entrate un apposito formulario, valevole come "prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta ";

- la prenotazione del credito d’imposta per le attività di ricerca avviate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto legge 185/2008 (emanato, pubblicato in Gazzetta Ufficiale ed entrato in vigore il 29.11.08) fosse "successiva" rispetto a quella relativa alle attività di ricerca avviate prima dell’anzidetta data;

- i formulari venissero acquisiti ed evasi dall'Agenzia delle entrate rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico di arrivo;

- l'Agenzia delle entrate provvedesse, in via telematica e con procedura automatizzata, a rispondere alle imprese che avevano presentato il formulario, comunicando alle stesse, ove si trattasse di attività già avviate prima del 29.11.08, "esclusivamente un nulla-osta, ai soli fini della copertura finanziaria" e, ove invece si trattasse di attività avviate a partire dal 29.11.08, la certificazione dell'avvenuta presentazione del formulario, l'accoglimento della relativa prenotazione, nonché, "nei successivi novanta giorni l'eventuale diniego, in ragione della capienza".

Nel quinto comma del citato articolo 29, infine, si prevedeva che la procedura per la trasmissione telematica del menzionato formulario fosse attivata entro 30 giorni dalla data di adozione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del formulano medesimo.

In effetti, con prevedimento del 21 aprile 2009, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha stabilito che i formulari per i progetti d'investimento in attività di ricerca e sviluppo già avviati alla data del 28 novembre 2008 dovessero essere presentati, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10:00 del 6 maggio 2009 (c.d. click day) alle ore 24:00 del 5 giugno 2009.

Giova ancor aggiungere che la capienza degli stanziamenti fu esaurita con i formulari pervenuti nei primi minuti successivi all'apertura della procedura di trasmissione telematica e numerose imprese furono escluse, al pari dell’odierna ricorrente, dalla fruizione del credito d’imposta per costi sostenuti (e sostenendi) in relazione ad attività di ricerca avviate prima dell'entrata in vigore del decreto legge 185/08 (si veda pag. 21 del controricorso, ove la difesa dell'Agenzia delle entrate riferisce che furono emessi "in pochi secondi dall'apertura della procedura n. 29.394 atti, di cui 8.100 di accoglimento delle istanze").

In concreto si vennero quindi a determinare, con riferimento ai crediti d'imposta per i costi relativi ad attività di ricerca avviate prima dell'entrata in vigore del decreto legge 185/08, le seguenti situazioni:

a) i crediti d'imposta maturati negli anni 2007 e 2008 e utilizzati in compensazione (mediante il modello F24) entro il 31 dicembre 2008 non furono toccati dal decreto legge 185/98 e rimasero validamente fruiti;

b) i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009 che non erano stati utilizzati entro la data del 31 dicembre 2008 ma di cui era stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle Entrate sono pur essi rimasti validamente fruibili.

c) i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009 non utilizzati entro la data del 31 dicembre 2008 e di cui non era stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle Entrate per esaurimento dei fondi disponibili sono rimasti non fruibili. Per queste ultime situazioni l'articolo 2, comma 236, della legge 191/09 (finanziaria 2010) ha successivamente autorizzato un ulteriore stanziamento (poi ridotto dall'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 40/10, convertito, con modificazioni, dalla legge 73/10) le cui modalità di utilizzo sono state definite con decreto ministeriale del 4 marzo 2011; tale decreto ha autorizzato la fruizione del 47,53% dei crediti d'imposta relativi ad attività di ricerca avviate prima del 29.11.08, quali risultanti dai formulari presentati telematicamente che fossero stati denegati per esaurimento delle risorse disponibili.

Alla luce di tale ricostruzione della disciplina che ci occupa, si può passare all'esame dei motivi di ricorso della contribuente, non senza aver puntualizzato che:

- in linea di fatto, è pacifico che l'impugnato diniego di nulla-osta concerne un formulario nel quale la contribuente aveva richiesto di fruire del credito d’imposta maturato in relazione ad attività di ricerca che dichiarava avviate anteriormente al 29 novembre 2008 (si vedi il controricorso dell'Agenzia delle entrate, paragrafo 2 del "FATTO", primo cpv);

- la Commissione Tributaria Regionale ha sostenuto che il decreto legge 185/08 non avrebbe eliso il diritto al credito d’imposta attribuito dalla legge 296/06 e già sorto in capo alla contribuente, ma si sarebbe limitato a porre un limite quantitativo alla fruizione ditale diritto, la quale risulterebbe "solo rinviata nel tempo, agli esercizi successivi al 2011, nell'ambito della capienza delle ulteriori somme che il Legislatore riterrà di stanziare in futuro" (pag. 9, par. 6.13, della sentenza gravata).

# Sent. n. 9567 del 19 aprile 2013

(emessa il 12 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Perrino

## PROCESSO TRIBUTARIO ED INTERVENTO ADESIVO DIPENDENTE: UN ALTRO PASSO AVANTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Massime:

IMPOSTE DI CONSUMO - ADDIZIONALI SULLA ENERGIA ELETTRICA - SOGGETTO PASSIVO - È SOLO IL PRODUTTORE - CESSIONARIO DELL’ENERGIA - È TENUTO ALLA RIVALSA NELL’AMBITO DI UN RAPPORTO MERAMENTE CIVILISTICO

Il fabbricante di energia elettrica è il soggetto passivo del rapporto tributario con l'amministrazione finanziaria in ordine alle addizionali sull’imposta di consumo dell’energia elettrica, mentre il cessionario, anche qualora abbia ceduto quote di energia a terzi, ma senza aver richiesto ed ottenuto la licenza di esercizio prevista dall'articolo 53 del decreto legislativo numero 504 del 1995, è soggetto meramente inciso dal tributo, sul quale è traslato il relativo onere, sulla base di un rapporto privatistico intercorrente esclusivamente tra cedente e cessionario, al quale è estranea l'Amministrazione finanziaria. Ne deriva che il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge soltanto tra l'amministrazione finanziaria e i soggetti che forniscono direttamente i prodotti; a esso è del tutto estraneo l'utente consumatore. I due rapporti, quello fra fornitore e amministrazione finanziaria e quello fra fornitore e consumatore, si pongono quindi su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico. Perciò il diritto al rimborso spetta esclusivamente al soggetto passivo dell'imposta, ossia al fornitore. I termini giuridici della questione non sono modificati dalle norme che escludono il diritto del fornitore al rimborso dell'imposta indebitamente versata, se risulta che il fornitore stesso ha traslato tale onere al cessionario: si tratta di norme speciali dirette ad evitare che il rimborso dell'imposta sia fonte e strumento di illecito arricchimento del fornitore ai danni del consumatore, in quanto tali inidonee ad alterare la configurazione giuridica della combinazione dei due autonomi rapporti (quello tra amministrazione finanziaria e fornitore e quello tra fornitore e consumatore) trasformandola in un rapporto trilatero.

PROCESSO TRIBUTARIO - INTERVENTO ADESIVO DIPENDENTE - AMMISSIBILITÀ - SOGGETTO TENUTO SOLO IN UN RAPPORTO CIVILISTICO DI RIVALSA DELL’IMPOSTA VERSATA DAL CONTRIBUENTE - LEGITTIMAZIONE

Una recente pronuncia della Corte di Cassazione ha proceduto ad ampliare la cerchia dei soggetti legittimati a intervenire, reputando che, in base all'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 14, 3° comma, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sia ammissibile l'intervento adesivo dipendente dei terzi che, pur non essendo destinatari dell'atto impositivo impugnato, potrebbero essere chiamati ad adempiere l'obbligazione tributaria, in quanto la legge li riconosce solidalmente responsabili perché, pur non avendo realizzato un fatto indice di capacità contributiva, la loro posizione è collegata con il fatto imponibile o con il contribuente, sulla base di un rapporto a cui il fisco resta estraneo (Cass. 12 gennaio 2012, n. 255, che ha ritenuto ammissibile l'intervento, spiegato direttamente nel giudizio di appello, dell'acquirente del ramo d'azienda destinataria dell'avviso opposto, responsabile solidale, fatto salvo il beneficio di escussione del cedente, ex articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti). Ed in quest’ottica, si deve ammettere nel processo tributario l'intervento adesivo dipendente, anche quando l’interveniente sia soggetto soltanto, sotto il profilo civilistico, al diritto di rivalsa dell’imposta a vantaggio del debitore d’imposta e non sia direttamente coinvolto nel rapporto tributario. La sussistenza del collegamento tra i due rapporti, tributario e civilistico rende possibile la chiamata in causa del consumatore ai sensi degli articoli 106 e 107 cod.proc.civ. per comunanza di causa. E ciò in quanto, in generale, il legame stretto tra diritto sostanziale e diritto processuale comporta che la configurazione degli istituti nel diritto sostanziale conformino gli strumenti di tutela giurisdizionale. La natura dell'intervento ad adiuvandum che non amplia il thema decidendum, esclude una deroga alle norme sulla competenza giurisdizionale, che in ordine ai rapporti fra debitore d’imposta e interveniente resta in capo alla giurisdizione ordinaria.

PROCESSO TRIBUTARIO - INTERVENTO ADESIVO DIPENDENTE - TERMINI PER L’INTERVENTO

L’intervento adesivo dipendente non è soggetto ai limiti temporali propri dell’impugnazione dell’atto impositivo.

PROCESSO TRIBUTARIO - INTERVENTO ADESIVO DIPENDENTE - POTERI DELL’INTERVENTORE

L'interventore adesivo non ha autonoma legittimazione a impugnare (salvo che si tratti d’impugnazione limitata alle questioni specificamente attinenti alla qualificazione dell'intervento o alla condanna alle spese imposte a suo carico: è la stessa struttura dell'intervento adesivo dipendente, sorretto da un interesse all'esito della controversia tra altri intercorrente e, quindi, proposto da soggetto, per definizione, estraneo allo specifico rapporto sub iudice (in quanto titolare di situazione sostanziale a esso solo indirettamente collegata), a elidere l'interesse e, per conseguenza, la legittimazione all'impugnazione. La parte che svolge intervento adesivo dipendente può aderire all'impugnazione proposta dalla parte medesima, ma non proporre impugnazione autonoma.

**NOTA**

Cfr. in questa Rassegna I/2012 la nota alla sentenza 255/2012.

Si ritiene opportuno riportare ampi stralci della complessa e articolata motivazione:

3.6. - L'ordinamento tributario già conosce ipotesi d’intervento ad adiuvandum volte a contemperare la formale estraneità di un soggetto rispetto all'obbligazione tributaria e il suo sostanziale interesse a sostenere le ragioni del soggetto passivo, nel caso in cui questo contesti la sussistenza dell'obbligazione in sede giurisdizionale: si consideri l'articolo 64 del decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973, il quale, dopo aver individuato, nel primo comma, il sostituto d'imposta nel soggetto che «in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento d’imposta in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto» e che «deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso», prevede che «il sostituito ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta». E la Corte, in relazione a questa norma, ha ravvisato un'ipotesi di intervento volontario ad adiuvandum, volto giustappunto a consentire al debitore d'imposta di sostenere le ragioni del sostituto (Cass. 27 settembre 2000, n. 12814).

3.7. - D'altronde, il principale argomento sul quale si fonda l'orientamento restrittivo, costruito sulla natura impugnatoria del processo tributario, non pare che si possa condividere.

È ius receptum, difatti, che l'intervento ad adiuvandum sia per sua natura compatibile con la struttura impugnatoria del processo: si consideri al riguardo la giurisprudenza del Consiglio di Stato relativa al processo amministrativo, che ammette l'intervento ad adiuvandum «...a tutela di posizioni giuridiche collegate o dipendenti da quella del ricorrente principale, risultando uno strumento utile alla tutela di situazioni che, in sé non potrebbero essere garantite tramite l'impugnazione. Tale situazione consente allora la partecipazione al processo anche di soggetti aventi un mero interesse di fatto, rispettivamente all'accoglimento o alla reiezione dell'impugnativa proposta dal ricorrente, sempre qualora si faccia valere una posizione diversa da quella del ricorrente e da questa condizionata» (vedi, fra molte, Cons.Stato, sez. IV, 19 gennaio 2011, n. 385) e che ha trovato significativo riscontro in quella delle sezioni unite della Corte (Cass. sez. un., 14 dicembre 1998, n. 12545, secondo cui «nel processo amministrativo l'intervento ad adiuvandum, previsto dall'art. 105 c.p. c. e diretto unicamente a sostenere le ragioni di una delle parti in lite, è ammissibile solo quando l'interveniente abbia interesse ad attivare questo mezzo processuale a tutela di una sua posizione sostanziale che verrebbe toccata dagli effettivi riflessi della sentenza ove pronunciata fra le parti originarie»; conforme, da ultimo, in generale sul processo impugnatorio, Cass., sez.un., 17 aprile 2012, n. 5992). Ed è da sottolineare che l'articolo 28 del codice del processo amministrativo, varato col decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, oltre ad ammettere, sia pure implicitamente, l'intervento principale, stabilendo che «chiunque non sia parte del giudizio e non sia decaduto dall'esercizio delle relative azioni, ma vi abbia interesse, può intervenire accettando lo stato e il grado in cui il giudizio si trova» (articolo 28, 2° comma), prevede altresì che «il giudice, anche su istanza di parte, quando ritiene opportuno che il processo si svolga nei confronti di un terzo, ne ordina l'intervento» (articolo 28, 3° comma).

3.8. - Escludere la facoltà d'intervento adesivo dipendente, ex articolo 105, 2° comma, c.p.c., di Zambon immobiliare s.p.a., soggetto potenzialmente inciso dal tributo perché potenziale destinatario di rivalsa, equivarrebbe a elidere di fatto il suo diritto di difesa almeno sul quantum dell'imposta su di essa traslata, che risulterebbe determinato nel corso del giudizio tra l'amministrazione finanziaria e la fornitrice di energia, soprattutto ove si consideri, come ha rimarcato la pronuncia di questa corte numero 255 del 2012, che l'articolo 50 del decreto legislativo numero 546 del 1992 non contempla l'opposizione di terzo tra le impugnazioni esperibili in tale processo.

E siffatta natura comporta altresì che esso possa avvenire anche quando il termine per impugnare in via principale è già decorso; in tale ultimo caso, infatti, l'interveniente non propone un autonomo ricorso, ma si limita a chiedere l'accoglimento di quello proposto in via principale, accettando il processo nello stato e grado in cui si trova.

3.11. - Una tale opzione trova conforto anche nella giurisprudenza costituzionale in tema di intervento nel giudizio di conflitto di attribuzione: rileva sul punto la Consulta che anche se, di regola, nei giudizi per conflitto di attribuzione non è ammesso l'intervento di soggetti diversi da quelli legittimati a promuovere il conflitto o a resistervi, tuttavia si può verificare che l'oggetto del conflitto sia tale da coinvolgere, in modo immediato e diretto, situazioni soggettive di terzi il cui pregiudizio o la cui salvaguardia dipendono imprescindibilmente dall'esito del conflitto. In tali casi la corte ritiene ammissibile l'intervento di soggetti che, quali parti nel giudizio ordinario la cui decisione è oggetto del conflitto, sarebbero incisi, senza possibilità di far valere le loro ragioni, dall'esito del giudizio relativo al conflitto (Corte cost. 11 novembre 2011, numero 305; Corte cost. 16 luglio 2008, n. 279; Corte cost. 14 giugno 2007, numero 195 nonché le sentenze numero 386 del 2005, numero 154 del 2004 e numero 76 del 2001).

# Sent. n. 4777 del 26 febbraio 2013

(emessa il 16 gennaio 2013) della Corte Cass., Sez. III - Pres. Massera, Rel. Lanzillo

## L’AMMINISTRAZIONE RISPETTI LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SPECIE OVE LA LORO ATTUAZIONE COMPORTI UN ONERE MODESTO

Massima:

ACCERTAMENTI TRIBUTARI - GARANZIE DI CUI ALLA LEGGE 241/1990 - APPLICABILITÀ

La legge 7 agosto 1990 n. 241 detta una serie di norme a tutela del cittadino nei rapporti con la pubblica amministrazione e le sue prescrizioni debbono essere ritenute applicabili anche ai rapporti con l’amministrazione finanziaria, nei limiti in cui siano di agevole applicazione e non compromettano nella loro essenza le finalità pubbliche perseguite.

ESECUZIONE ESATTORIALE - INCISIVITÀ SULLE SITUAZIONI SOGGETTIVE - OBBLIGO DI RISPETTO DELLE GARANZIE DI LEGGE - INDEROGABILITÀ

Le norme in tema di esecuzione esattoriale contemplano misure che, a garanzia e a tutela dei crediti tributari, possono gravemente compromettere i diritti individuali poiché - oltre che avere introdotto misure quali il c.d. fermo amministrativo di beni mobili registrati e l’iscrizione d’ipoteca sugli immobili - sono previste procedure estremamente rapide e semplificate di esproprio dei beni. È essenziale pertanto che, proprio in tema di esecuzione esattoriale, siano rigorosamente rispettati sia il principio di legalità, tramite la stretta osservanza delle procedure stabilite; sia gli adempimenti di carattere generale diretti allo scopo di permettere all’esecutato di far valere le sue ragioni: soprattutto ove si tratti di adempimenti di agevole esecuzione e poco costosi per l’amministrazione, quali quello di comunicare all’interessato - unitamente alla comunicazione dell’avvenuta iscrizione ipotecaria - i termini e le modalità con cui può proporre opposizione e far valere le sue ragioni. Correttamente, pertanto, la sentenza impugnata ha ritenuto applicabile l’art. 3, 4° comma, legge n. 241/1990 cit. (secondo cui “in ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere”) al caso di specie.

# Ord. n. 9032 del 12 aprile 2013

(emessa il 27 novembre 2012) della Corte Cass., Sez. VI - Trib. - Pres. Cicala, Rel. Caracciolo

## LA PLUSVALENZA DA CESSIONE DI LICENZA DI TAXI

Massime:

IMPOSTE SUI REDDITI - PLUSVALENZE - PLUSVALENZE DA CESSIONE DI LICENZA DI TAXI - PROVA - REQUISITI

Nel procedere all’accertamento della plusvalenza derivante dalla cessione di una “licenza di taxi” non è sufficiente che - ai fini della "determinazione del valore accertato" - l'Ufficio provveda alla "indicazione" degli "elementi di valutazione" che hanno supportato l’atto: ove detti elementi di valutazione, siano costituiti da documenti e luoghi d’informazione, valorizzati per paragone, di cui l'Agenzia procedente si sia limitata a dare del tutto generica indicazione, così precludendo alla parte contribuente di potersene avvalere a fini difensivi e perciò violando il principio secondo cui nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovverosia mediante il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, solo a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consenta al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento. Perciò è erronea la pronuncia del giudice del merito che abbia ritenuto non invalidante il difetto di allegazione o specifica riproduzione dei documenti richiamati nel provvedimento.

# Sent. n. 8199 del 4 aprile 2013

(emessa il 24 gennaio 2013) della Corte Cass., Sez. III - Pres. Berruti, Rel. Scarano

## LA CONDANNA AL PAGAMENTO DI UNA SOMMA SOGGETTA AD IVA COMPORTA AUTOMATICAMENTE LA CONDANNA ALLA CORRESPONSIONE DELL’IVA

##

Massima:

PROCESSO CIVILE - SENTENZA DI CONDANNA AL VERSAMENTO DI UNA SOMMA - SOMMA SOGGETTA AD IVA - OBBLIGO DI VERSAMENTO DELL’IVA - SPECIFICO CAPO DI CONDANNA - NECESSITÀ – ESCLUSIONE

La condanna al pagamento di una somma, la cui spontanea corresponsione, in virtù della causale espressamente accertata nella condanna, obbligherebbe il debitore al pagamento anche di un accessorio indefettibile di natura fiscale, quale l'imposta sul valore aggiunto, deve estendersi necessariamente anche a quest'ultimo: non potendo ritenersi, salvo il caso in cui sia insorta questione sulla spettanza o sulla ripetibilità di tale imposta e che sulla medesima il giudice - anche implicitamente - abbia pronunciato formando il titolo, che la mancata domanda o la mancata menzione espresse di quest'ultima nella formula di condanna comportino un accertamento negativo sulla sua non spettanza o ne precludano la pretesa in sede di coattiva esecuzione. L'obbligo della corresponsione di tale imposta incombe infatti sul condannato in virtù della legge fiscale, quale accessorio indefettibile - a certi presupposti e mancandone inesigibilità o rivalsa - della corresponsione del capitale, oggetto specifico della condanna e in forza della riconosciuta sussistenza della natura o del titolo (prestazione di beni o servizi) di quest'ultima (in relazione al risarcimento danno per infiltrazioni di acqua)

**NOTA**

Cfr. la sentenza n. 6111 del 12 marzo 2013.

# Sent. n. 8034 del 3 aprile 2013

(emessa il 28 novembre 2012) della Corte Cass., Sez Trib. - Pres. Greco, Rel. Bruschetta

## IL CONTRIBUENTE CHE NON PRESTA CAUZIONE NON VANTA UN DIRITTO AL RIMBORSO IVA

Massima:

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO - IVA - DIRITTO AL RIMBORSO - ONERE DI PRESTARE CAUZIONE - INOSSERVANZA - CONSEGUENZE - COMPENSAZIONE - IMPOSSIBILITÀ - CONSEGUENZE

Secondo il combinato disposto di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73, u.c., e D.M. 13 dicembre 1979, art. 6, comma 3, il quale ultimo rinvia al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 2, il contribuente può ottenere i rimborsi indicati solo a seguito di prestazione di cauzione. La prestazione della cauzione è, quindi, obbligatoria. Ed in caso di mancata prestazione della cauzione, il D.M. 13 dicembre 1979, art. 6, comma 3, fa conseguire l'obbligo di pagare un importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate risultate in esito alla compensazione "entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale". Cosicché, in mancanza di cauzione o del sostitutivo pagamento delle eccedenze, l'imposta non può dirsi versata entro il termine ex lege prescritto con la conseguente legittimità delle comminate sanzioni stabilite per il caso di omesso versamento IVA. Nella sostanza, in mancanza di cauzione o pagamento delle eccedenze, non si realizza la fattispecie compensativa. E, da ciò, deriva l'alternativo obbligo di versamento d'imposta con la conseguente sanzionabilità in ipotesi di sua omissione. Quindi non sussistono ragioni che ostino alla applicazione delle sanzioni.

# Sent. n. 8405 del 5 aprile 2013

(emessa il 27 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cappabianca, Rel. Ferro

## LA LIQUIDAZIONE FRUTTO DI “RISCATTO” È SOTTOPOSTA AL MEDESIMO REGIME FISCALE DELLA LIQUIDAZIONE “ORDINARIA”

Massima:

Ove la formazione di una parte dell’indennità di buonuscita sia alimentata con contributi interamente ed esclusivamente a carico del dipendente - come nel caso delle anzianità convenzionali ovvero i servizi pre-ruolo ammessi a riscatto - tale parte dell'indennità va soggetta al medesimo criterio d’imposizione fiscale ordinaria cui è soggetto il resto dell’indennità, posto che a detto versamento volontario consegue il riconoscimento normativo del beneficio della valutazione di periodi altrimenti non valutabili; e che una soluzione diversa si tradurrebbe in un incomprensibile vantaggio in favore di coloro che hanno proceduto al “riscatto”.

# Sent. n. 8032 del 3 aprile 2013

(emessa il 20 novembre 2012) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cappabianca, Rel. Meloni

## SE LA COSTRUZIONE ESEGUITA È TOTALMENTE DIFFORME DALLA CONCESSIONE L’APPALTATORE DEVE ESIGERE L’IVA AD ALIQUOTA PIENA

Massime:

APPALTO (CONTRATTO DI) - CORRISPETTIVO - IN GENERE - COSTRUZIONE DI UN EDIFICIO - CONTROVERSIA TRA APPALTATORE E COMMITTENTE IN ORDINE ALL'ALIQUOTA IVA DA APPLICARE - COSTRUZIONE ESEGUITA, SU RICHIESTA DEL COMMITTENTE, IN TOTALE DIFFORMITÀ RISPETTO ALL'ORIGINARIA CONCESSIONE EDIFICATORIA - DIRITTO DELL'APPALTATORE DI ESIGERE L'IVA NELL'ALIQUOTA EFFETTIVAMENTE DOVUTA E NON IN QUELLA AGEVOLATA - SUSSISTENZA

In materia di appalto avente a oggetto la costruzione di un edificio, ove insorga controversia tra l'appaltatore e il committente in ordine all'aliquota IVA (agevolata o meno) da applicare, l'appaltatore, che è l'unico soggetto obbligato al versamento dell'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, non deve avere riguardo solo all'iniziale provvedimento di concessione edificatoria, ma anche alle successive vicende; sicché, ove il committente gli abbia in concreto richiesto di realizzare un fabbricato in totale difformità rispetto alla concessione - che, come tale, non può più beneficiare dell'aliquota IVA agevolata al 4 per cento, ai sensi dell'art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - l'appaltatore può esigere dal committente il versamento dell'imposta nella misura effettivamente dovuta. Di conseguenza, in caso di esecuzione di opere difformi al progetto e che quindi non possono godere dell’IVA al 4%, l’Amministrazione può contestare all’appaltatore l’emissione di fatture con imposta errata.

**NOTA**

Cfr. la sentenza n. 4871 del 1° marzo 2010

# Sent. n. 8076 del 3 aprile 2013

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

## ANCORA SUL RICORSO CUMULATIVO

Massime:

PROCESSO TRIBUTARIO - RICORSO CUMULATIVO CONTRO PIÙ SENTENZE - AMMISSIBILITÀ - CONDIZIONE

È ammissibile il ricorso cumulativo contro una pluralità di sentenze emesse in materia tributaria, anche se formalmente distinte perché relative a differenti annualità, è ammissibile quando la soluzione, per tutte le sentenze, dipenda da identiche questioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevante per tutte le controversie oggetto del ricorso.

NOTA

Cfr. in relazione ad altra ipotesi di ricorso cumulativo, la sentenza 4490 del 22 febbraio 2013 (in questa Rassegna II/2013.

# Sent. n. 8994 del 12 aprile 2013

(emessa il 7 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Sambito

## IL PARCHEGGIO DI UN ESERCIZIO COMMERCIALE (ANCHE SE VINCOLATO A TALE USO) ÈA DESTINAZIONE SPECIALE

Massime:

CATASTO - CLASSAMENTO CATASTALE - AREA VINCOLATA A PARCHEGGIO -ACCESSORIA AD UN GRANDE MAGAZZINO - CLASSAMENTO IN D8 - ESATTEZZA

È esatta la classificazione in categoria D/8, a destinazione speciale (e non E/9, cioè a destinazione particolare, come richiesto dal contribuente) di un'area sottoposta a servitù pubblica di parcheggio, ma anche destinata a servizio esclusivo di un’attività privata (supermercato) costituendone pertinenza. In base al titolo con cui la destinazione a parcheggio è stata costituita, l'area integra infatti una "pertinenza ex lege" dell'edificio (a uso grande magazzino) cui accede, e in particolare una c.d. pertinenza urbanistica, inquadrabile nella categoria delle "limitazioni legali della proprietà privata per scopo di pubblico interesse" (secondo l'accertamento del giudice del merito, l'area risulta priva di autonomia funzionale, e svolge funzione sussidiaria, anche sotto il profilo reddituale, in favore dell'esercizio commerciale cui accede). Del resto, il sopravvenuto D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 40 (convertito con L. n. 286 del 2006) dispone espressamente che "nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni d’immobili destinati a uso commerciale, industriale, a ufficio privato ovvero a usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale": la norma esclude, la possibile classificabilità in categoria "E" di un immobile con destinazione ad uso commerciale o industriale, confermando che ciò che rileva, a tal fine, è l'autonomia funzionale e reddituale dell'immobile stesso.

# Sent. n. 8970 del 12 aprile 2013

(emessa il 28 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Sambito

## L’ESENZIONE PER LE NUOVE IMPRESE NON PUÒ DETERMINARE UNA Perdita DA RIportare NELLE ANNUALITÀ SUCCESSIVE

Massime:

IMPOSTE SUI REDDITI - ESENZIONE PER LE NUOVE IMPRESE CHE OPERINO NEL MEZZOGIORNO - CONSEGUENZE - ESERCIZIO CHE RISULTI IN PERDITA - TRASFERIMENTO DELLE PERDITE AD ANNUALITÀ SUCCESSIVE - ESCLUSIONE

L'art. 105 del DPR n. 218 del 1978, come modificato dall'art. 14, co 5, della L. n. 64 del 1986, ha introdotto l'esenzione totale del reddito dall'Irpeg in favore delle imprese che si costituiscono in forma societaria ed impiantano nuove iniziative produttive nei territori del Mezzogiorno. Il reddito prodotto da tali nuove iniziative concorre tuttavia a formare l'utile civilistico di un dato anno d'imposta, comportando, ove il risultato finale è positivo per l'impresa societaria, che il relativo imponibile risulti, per effetto dell'esenzione e ai fini dell'IRPEG, pari a zero. Se, invece, il periodo chiude in perdita, deve escludersi la possibilità di computare tale perdita in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d’imposta successivi, in quanto l'art. 102 del TUIR, nel testo introdotto col DL n. 557 del 1993 convertito in I. n. 133 del 1994, vigente ratione temporis, dispone che il riporto delle perdite deve esser diminuito dei proventi esenti da imposta per la parte del relativo ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dei precedenti artt. 63 e 75, co 5 e 5 bis, onde, appunto, evitare che un reddito esente possa generare una perdita negli anni futuri e possa, così, estendere, oltre il previsto ambito, la portata della norma agevolativa.

# Sent. n. 8390 del 5 aprile 2013

(emessa il 21 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Chindemi

## NON È CONSENTITO L’AMMORTAMENTO DI SPESE AFFRONTATE DA TERZI

Massime:

IMPOSTE SUI REDDITI - REDDITI DI IMPRESA - AMMORTAMENTO DELLE SPESE - SPESE AFFRONTATE DA TERZI - ESCLUSIONE - CASO DI SPECIE

La dizione "ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa", non consente l'ammortamento di elementi patrimoniali di proprietà di terzi che si configurino come soggetto tributario diverso rispetto all'impresa medesima, ancorché eventualmente operanti nell'ambito di essa, né consente l'ammortamento dei loro costi di acquisto - sostenuti dagli stessi terzi. È, invece, consentito l'ammortamento per le spese sostenute dall'affittuario per la realizzazione di un impianto turistico su beni altrui, indipendentemente dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine del periodo di locazione, purché, come non contestato nella fattispecie, vi sia da parte dell'affittuario l'effettiva utilizzazione di essi - in funzione direttamente strumentale - nell'esercizio dell'impresa e il locatore non operi alcuna deduzione delle quote di ammortamento (nessun vizio di motivazione è quindi riscontrabile nella sentenza impugnata avendo correttamente la CTR rilevato la ammortizzabilità delle spese sostenute dalla costruzione di un complesso turistico in forza della materialità dei beni e servizi acquistati direttamente dalla società locataria del terreno materialmente riscontrabili).

# Sent. n. 8072 del 3 aprile 2013

(emessa il 21 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Chindemi

## QUALI SPESE POSSONO ESSERE QUALIFICATE COME DI PUBBLICIZZAZIONE? ANCHE I BIGLIETTI DI UN GRAN PREMIO

Massime:

IMPOSTE SUI REDDITI - REDDITI DI IMPRESA - SPESE DI PUBBLICIZZAZIONE - CASO DI SPECIE

Spetta al contribuente la dimostrazione dell'inerenza dell'acquisto alle finalità dell'impresa allorquando tale inerenza non risulti implicitamente dalla natura del bene acquistato. Tuttavia, una volta collocato tale bene in una categoria giuridica, spese di pubblicità, anziché spese di rappresentanza, incombe sull’Amministrazione fornire, eventualmente, in via di eccezione, gli elementi ai fini di una riqualificazione del costo, in difformità dalle valutazioni del contribuente (la Corte ritiene perciò coerente e non illogica la motivazione del giudice di merito che, in ordine ai "costi per kit... fatturati alla società contribuente nell'ambito dell'operazione di marketing... di una nota casa di birra commercializzata, ... la detrazione della relativa imposta addebitata fosse legittima in quanto coerente con le prescrizioni dell'art. 19 del decreto Iva", con riferimento ai costi sostenuti per l'acquisto di materiale "magliette, bicchieri, caraffe, ecc. che pubblicizzavano il prodotto commercializzato birra ... essendo tale materiale stato ceduto ai clienti dietro corrispettivo, ovvero a fronte di ordinativi di un certo importo del prodotto commercializzato". La medesima natura pubblicitaria veniva riconosciuta alla compartecipazione per i costi di acquisto di biglietti del gran premio di formula uno, per i costi per KIT e per la fiera di Rimini nell'ambito di operazioni di marketing pubblicitario e promozionali di una nota marca di birra commercializzata).

# Sent. n. 8073 del 3 aprile 2013

(emessa il 21 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Chindemi

## IL RIFIUTO DI PRODURRE ATTI O DOCUMENTI PUÒ ESSERE MERAMENTE COLPOSO

Massime:

PROCESSO TRIBUTARIO - DOCUMENTI - INUTILIZZABILITÀ DEI DOCUMENTI NON PRODOTTI A RICHIESTA DELLA AMMINISTRAZIONE - RIFIUTO DI PRODUZIONE - PUÒ DERIVARE DA FATTO COLPOSO

Il divieto, previsto dal quinto comma dell'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di prendere in considerazione, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, i libri, le scritture e i documenti non esibiti, opera nell'ipotesi di rifiuto (per definizione "doloso") dell'esibizione, senza che occorra un comportamento commissivo da parte del contribuente, peraltro incompatibile con l'omissione conseguente al rifiuto di produzione. Perciò il predetto divieto opera anche nei casi in cui il contribuente dichiari contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.) e, quindi, per colpa.

# Sent. n. 8079 del 3 aprile 2013

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

## QUANDO LA SEZIONE DI UNA POLISPORTIVA ASSUME AUTONOMA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA

Massime:

SOGGETTI TRIBUTARI - SEZIONE DI UNA POLISPORTIVA - AUTONOMIA CONTABILE E GESTIONALE - CONSEGUENZE

Ove una sezione (nel caso di specie Hockey) di una polisportiva sia titolare di partita IVA e di conto corrente personale, percepisca e utilizzi direttamene ricavi propri, svolga attività commerciale dietro corrispettivo, compia pubblicità e sponsorizzazioni, nei confronti di terzi committenti, emetta fatture a proprio nome, adempia agli obblighi, patrimoniali e di bilancio, derivanti dalle norme statutarie, non è adeguatamente motivata la sentenza di merito che consideri solo in parte simili circostanze escludendo la natura di autonomo soggetto d’imposta ai fini IRPEG ed ILOR della sezione.

# Sent. n. 8038 del 3 aprile 2013

(emessa il 14 dicembre 2012) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Virgilio, Rel. Conti

## SERVIZI RESI DA SOGGETTO NON RESIDENTE IN TERRITORIO UE E OBBLIGHI DEL CESSIONARIO

Massima:

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO - IVA - SERVIZI RESI DA SOGGETTO NON RESIDENTE IN TERRITORIO UE - OBBLIGHI DEL CESSIONARIO - MECCANISMO DI RECUPERO DELLA IMPOSTA

In caso di prestazioni di servizi rese da soggetto non residente in territorio UE non dotato di un rappresentante residente in uno Stato membro né ivi dotato di stabile organizzazione gli obblighi ai fini IVA previsti dal comma 1 dell'art. 17 ricadono sul soggetto cessionario che assume la veste di soggetto passivo obbligato al pagamento dell'imposta indiretta secondo il meccanismo della c.d. inversione contabile. Tale formula descrive un peculiare sistema di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto che opera in deroga al meccanismo ordinario di detrazione nel quale al versamento dell'IVA da parte del cedente corrisponde il diritto (di credito) alla deduzione del tributo versato dal cessionario in funzione della salvaguardia della neutralità dell'imposta fra gli stessi soggetti economici, andando invece ad incidere di fatto sul consumatore finale. Detto meccanismo realizza uno snellimento del processo di riscossione dell'imposta, individuando un unico soggetto- cessionario o committente - cui imporre gli obblighi di dichiarazione e versamento del tributo. Ciò consente al cessionario di far valere immediatamente il proprio diritto di credito attraverso la compensazione fra il debito IVA maturato ed il credito di deduzione sorto, esonerando in tal modo il soggetto passivo dalla materiale anticipazione monetaria. In tal modo, il cessionario o committente non è tenuto a versare l'IVA al cedente, ma è invece chiamato ad effettuare una doppia iscrizione contabile, compensando l'IVA dovuta con il diritto di credito maturato. Sicché, negli acquisti regolati dall'art.17 commi 2,3 e 4 d.P.R. cit., si realizza una semplice manifestazione economica, senza versamento diretto al venditore-prestatore, con immediata compensazione del tributo dovuto con il credito derivante dal rispettivo diritto di detrazione maturato. Il cuore del meccanismo anzidetto, che è andato perseguendo varie finalità - alleggerimento degli obblighi finanziari di taluni operatori economici, strumento di assolvimento dell'IVA nelle operazioni intracomunitarie mediante emersione dei c.d. missing trader e di contrasto al fenomeno delle frodi - è dunque rappresentato dal fatto che il committente deve emettere apposita autofattura, con indicazione dell'IVA, da registrare contestualmente sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti. Pertanto gli oneri correlati all'applicazione del sistema del c.d. reverse charge ricadono sul committente. Ed erra il giudice di appello, il quale abbia ritenuto la fondatezza della pretesa fiscale azionata nei confronti di una società sul presupposto che la stessa non potesse avere diritto alla detrazione del corrispondente importo di IVA dovuto per le prestazioni eseguite in ragione dell'omessa autofatturazione.

# Sent. n. 8030 del 3 aprile 2013

(emessa il 13 novembre 2012) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Greco, Rel. Conti

## COME DOCUMENTARE GLI SCONTI SULLE MERCI DETERIORABILI

Massima:

IMPOSTE SUI REDDITI - VENDITA MERCI FACILMENTE DETERIORABILI - SCONTI ALLA CLIENTELA - MODALITÀ DI DOCUMENTAZIONE

In tema di determinazione del reddito di impresa, la possibilità di detrarre abbuoni e sconti riconosciuti alla clientela per la natura facilmente deteriorabile della merce venduta, è subordinata a due condizioni: a) che venga praticato dal contribuente uno sconto sul prezzo della vendita; b) che la riduzione del corrispettivo al cliente sia frutto di un accordo, sia esso documentale, verbale e finanche successivo, purché trasfuso in note di accredito emesse da una parte a favore dell'altra, con l'allegazione della causale che, volta per volta, abbia giustificato quegli sconti riconosciuti. Se, dunque l'incontro delle volontà sulla riduzione ben può avvenire verbalmente tra le parti interessate e trasfuso in note di accredito emessa dall'una a favore dell'altra, occorre quanto meno l'allegazione della causale che volta per volta abbia giustificato quegli sconti riconosciuti (viene perciò cassata la sentenza di merito che nel ritenere esistente uno sconto promozionale aveva valorizzato la nota di credito senza tuttavia chiarire la causale dello sconto, in tal modo non fornendo elementi di convincimento congrui rispetto alla conclusione).

# Sent. n. 8295 del 4 aprile 2013

(emessa il 18 dicembre 2012) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Adamo, Rel. Crucitti

## LA CESSIONE GRATUITA DI DERRATE ALIMENTARI E PRODOTTI FARMACEUTICI ALLE ONLUS NON DETERMINA RICAVI, ANCHE SE QUALCHE FORMALISMO NON È RISPETTATO

Massime:

IMPOSTE SUI REDDITI - REDDITO DI IMPRESA - RICAVI - CESSIONE GRATUITA DI DERRATE ALIMENTARI E PRODOTTI FARMACEUTICI ALLE ONLUS - NON DETERMINA RICAVI - PREVENTIVA COMUNICAZIONE ALLA AGENZIA DELLE ENTRATE - OMISSIONE - IRRILEVANZA

Ai sensi dell'art. 13, secondo comma d.lgs.n.460 del 4.12.1997, le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici che, in alternativa all’usuale eliminazione dal circuito commerciale, sono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 53, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi. La norma reca una speciale disciplina che, al fine di incentivare le erogazioni in natura a favore di ONLUS, neutralizza gli effetti dell'art. 85, comma 2, del TUIR, il quale considera ricavi, tra l'altro, il valore normale dei beni, alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d’impresa, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa. Il successivo quarto comma prevede poi che le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano a condizione che delle singole cessioni sia data preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente Ufficio delle Entrate e che la ONLUS beneficiaria, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto. Tuttavia l'omissione della preventiva comunicazione della cessione al competente Ufficio delle Entrate (ove sia accertato come nel caso di specie che alla ONLUS furono ceduti gratuitamente prodotti farmaceutici, privi al momento della cessione di alcun ulteriore concreto valore commerciale, e che detti prodotti non erano stati più offerti al pubblico ovvero venduti) non determina la decadenza dal beneficio; in quanto, secondo il tenore complessivo della disposizione, la quale prevede analoghi obblighi di comunicazione a carico della ONLUS (attestazione di impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali da conservare agli atti dell’impresa cedente) la previsione dell'obbligo di comunicazione preventiva a carico dell'impresa cedente appare tesa ad una finalità di controllo e verifica volta a fornire all'Amministrazione finanziaria la "tracciabilità" di dette cessioni gratuite in modo da potere verificare che i prodotti siano stati effettivamente consegnati ad ONLUS e da questa effettivamente utilizzati ai propri fini istituzionali (circostanze queste realizzatesi nella specie); dallo stesso tenore testuale della norma, poi, non si evince che detto adempimento (comunicazione preventiva) sia stato previsto quale condizione essenziale del godimento del beneficio, in assenza del quale l'impresa decadrebbe dall'agevolazione ivi prevista. Ed in materia tributaria, ogni decadenza deve essere espressamente prevista ed, a conferma dell'assunto, la norma in commento - mentre nessuna disposizione in tal senso prevede con riferimento alla mancata comunicazione preventiva - prevede espressamente la decadenza dalle agevolazioni nel caso in cui la ONLUS non realizzi l'effettivo utilizzo diretto dei beni ricevuti, come chiaramente evincibile dal tenore testuale del medesimo quarto comma dell'art. 13 il quale, nel prevedere le condizioni di applicazione delle disposizioni dei commi 2 e 3, recita "... che la Onlus beneficiaria ... attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto".

# Sent. n. 8046 del 3 aprile 2013

(emessa il 29 gennaio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Conti

## SE IL DOCUMENTO SPAGNOLO NON GODE DI FEDE PRIVILEGIATA LA QUERELA DI FALSO NON FERMA IL PROCESSO

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO - SOSPENSIONE OBBLIGATORIA - QUERELA DI FALSO - CONTRO ATTO DELLA AUTORITÀ SPAGNOLA NON FIDEFACENTE - SOSPENSIONE - ESCLUSIONE

In forza dell'art. 39 d.lgs.n.546/1992 il giudice tributario è tenuto a sospendere il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie fino al passaggio in giudicato della decisione in ordine alla querela di falso presentata (o fino a quando non si sia altrimenti definito il relativo giudizio), trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione, del quale il giudice tributario non può conoscere neppure incidente tantum, tuttavia il giudice tributario non è chiamato a svolgere una funzione meramente passiva prendendo semplicemente atto dell'istanza ed arrestando il corso del procedimento a scapito della speditezza del giudizio garantita dalle regole del giusto processo, ma deve quanto meno verificare la pertinenza di tale iniziativa processuale in relazione al documento impugnato e la sua rilevanza ai fini della decisione perché il provvedimento sospensivo non finisca per costituire un inutile intralcio alla giurisdizione (pertanto correttamente il giudice di merito può ritenere le comunicazioni di un’autorità - nel caso di specie spagnola privi di efficacia probatoria privilegiata affermando così l’irrilevanza processuale della querela di falso).

# Sent. n. 4890 del 27 febbraio 2013

(emessa il 18 dicembre 2012) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Adamo, Rel. Crucitti

## PER LE AGEVOLAZIONI SULL’IMPOSTA DI REGISTRO NON È SUFFICIENTE CHE L’ACQUIRENTE INIZI L’ESECUZIONE DELL’OPERA

Massima:

TRIBUTI (IN GENERALE) - DISCIPLINA DELLE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE - AGEVOLAZIONI VARIE - IN GENERE - TRASFERIMENTI DI IMMOBILI SITUATI IN AREE SOGGETTE A PIANI URBANISTICI PARTICOLAREGGIATI - IMPOSTA DI REGISTRO - AGEVOLAZIONE PREVISTA DALL'ART. 33, COMMA TERZO, DELLA LEGGE N. 388 DEL 2000 - REALIZZAZIONE PARZIALE DELL'INTERVENTO EDIFICATORIO E RIVENDITA ENTRO IL QUINQUENNIO DI PARTE DELL'AREA - INAPPLICABILITÀ - FONDAMENTO

Il beneficio dell'assoggettamento all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento, previsto dall'art. 33, comma terzo, della legge n. 388 del 2000 per i trasferimenti d’immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, si applica a condizione che l'acquirente beneficiario realizzi integralmente, secondo le previsioni del piano, le potenzialità edificatorie dell'area, in quanto la "ratio" della norma è quella di agevolare l'attività edificatoria e favorire lo sviluppo equilibrato del territorio; non spetta, pertanto, detto beneficio nel caso in cui il primo acquirente abbia realizzato solo parzialmente l'intervento edificatorio previsto e rivenda a terzi, entro il termine di cinque anni, gran parte della stessa area senza averne sfruttato l'intera capacità edificatoria ovvero realizzato integralmente le prescrizioni dello strumento urbanistico.

# Sent. n. 1096 del 17 gennaio 2013

(emessa il 5 ottobre 2012) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Virgilio

## PER LE AGEVOLAZIONI SULL’IMPOSTA DI REGISTRO È SUFFICIENTE CHE L’ACQUIRENTE INIZI L’ESECUZIONE DELL’OPERA

Massima:

IMPOSTE SUI TRASFERIMENTI - AGEVOLAZIONI FISCALI SUBORDINATE ALLA UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA DEL TERRENO - RILASCIO DELLA CONCESSIONE EDILIZIA ED INIZIO DEI LAVORI - SUFFICIENZA

Al fine della fruizione dei benefici previsti dall’art. 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000, nella parte in cui, nel prevedere - nel testo vigente ratione temporis, prima della abrogazione parziale apportata con il d.l. n. 223 del 2006, convertito in legge n. 248 del 2006 - aliquote agevolate delle imposte di registro, ipotecarie e catastali con riferimento ai trasferimenti di beni immobili situati in aree soggette a piani particolareggiati comunque denominati, subordina la spettanza dei benefici alla condizione che “l’utilizzazione edificatoria dell’area avvenga entro cinque anni dal trasferimento”; è necessario e sufficiente, affinché si realizzi la “utilizzazione edificatoria” dell’area nel termine di cinque anni dalla data di trasferimento, che entro tale limite temporale l’acquirente ottenga la concessione edilizia (o permesso di costruire) e si verifichi l’effettivo inizio dei lavori.

# Sent. n. 8052 del 3 aprile 2013

(emessa il 6 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Virgilio, Rel. Sambito

## I RITARDI DELLA AMMINISTRAZIONE NON POSSONO DETERMINARE LA DECADENZA DAI BENEFICI PER LA PICCOLA PROPRIETÀ CONTADINA

Massima:

IMPOSTA DI REGISTRO - BENEFICI PER LA PICCOLA PROPRIETÀ CONTADINA - PRODUZIONE TARDIVA DELLA DOCUMENTAZIONE - RITARDI DELLA AMMINISTRAZIONE - IMPEDISCONO LA DECADENZA

In tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli stabilite, a favore della piccola proprietà contadina, dalla L. 6 agosto 1954, n. 604, ove il contribuente non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale, non perde il diritto ai benefici qualora provi che il superamento del termine è stato dovuto a colpa degli uffici competenti, che abbiano indebitamente ritardato il rilascio della documentazione, pur dovendo anche dimostrare di aver operato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile.

# Sent. n. 9310 del 17 aprile 2013

(emessa il 25 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Conti

## RIMBORSO DI IMPOSTE DOGANALI NON DOVUTE, GUAI A NON PRESENTARE LA DOMANDA ANCHE ALL’AGENZIA

Massime:

IMPOSTE DOGANALI NON DOVUTE RIMBORSO - DOMANDA - PRESENTAZIONE ALLA DOGANA - MANCATA PRESENTAZIONE ALL’AGENZIA - CONSEGUENZE - DECADENZA

L'art. 29, l.n.428/1990, dopo avere disposto (comma 2) che i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti", aggiunge al comma 4 che "la domanda di rimborso dei diritti e delle imposte di cui ai commi 2 e 3, quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa, deve essere comunicata, a pena d’inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza". E tale obbligo riguarda un requisito che attiene alla possibilità del contribuente di ottenere il rimborso reclamato, come tale rilevabile ex officio dal giudice in qualunque stato e grado del giudizio. Né l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate, è stato implicitamente abrogato per incompatibilità logica e giuridica, dal sopravvenuto art. 14 TUA, non ravvisandosi fra le due disposizioni(art. 29 c. 4 e art. 14 TUA) alcuna sovrapposizione in relazione al diverso contenuto dispositivo reso palese dal tenore letterale, l'uno (art. l4) rivolto a fissare il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso e, l'altro, correlato alle peculiari modalità di attuazione di siffatta pretesa ed allo specifico interesse dell'Agenzia delle entrate in ordine ai riflessi sui redditi dichiarati dell'esercizio di competenza.

TRIBUTI IN GENERE - PRINCIPIO DELL’AFFIDAMENTO - LIMITI

Ai fini della configurabilità dell'affidamento, che pure trova tutela nell'ordinamento giuridico nazionale come anche a livello eurocomunitario, è necessario un comportamento espresso dell'amministrazione in ordine all'esistenza di un diritto proveniente dall'organo competente dell'amministrazione (circostanza che non può ravvisarsi nella mera richiesta di documentazione da parte dell'Agenzia delle Dogane, dalla stessa emergendo soltanto che l'amministrazione, a fronte della richiesta del contribuente, ha iniziato l'iter volto alla verifica dei presupposti necessari per l'eventuale accoglimento della stessa). Nel caso di specie non può porsi un problema di invio dell'istanza ad organo incompetente, ove la società abbia puntualmente indirizzato la richiesta all'Agenzia delle Dogane senza tuttavia provvedere ad un adempimento "ulteriore" previsto dall'art. 29 comma 4 l.n. 428/1990 a carico del contribuente ed a pena di inammissibilità.

# Sent. n. 8750 del 10 aprile 2013

(emessa il 19 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Perrino

Massima:

IMPOSTE DOGANALI NON DOVUTE - RIMBORSO - DOMANDA - PRESENTAZIONE ALLA DOGANA - MANCATA PRESENTAZIONE ALL’AGENZIA - CONSEGUENZE - DECADENZA

Il quarto comma dell'articolo 29 della legge 428 del 1990 stabilisce che «la domanda di rimborso dei diritti e delle imposte di cui ai commi 2 e 3, quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa, deve essere comunicata, a pena di inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza». Tale comunicazione è richiesta a pena di inammissibilità posto che l'importo oggetto dell'imposta del quale si chiede il rimborso incide direttamente sulla determinazione della base imponibile sulla quale si calcola l'imposta per le società, implicando necessità di coordinamento fra uffici. Ciò in quanto il rimborso d'imposta, utile a costituire sopravvenienza attiva a norma dell'articolo 88 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, presuppone un procedimento volto ad accertare, tra l'altro, l'inesistenza di debiti d'imposta del contribuente, in presenza dei quali l'ammontare del rimborso può ridursi. Per conseguenza, non è ontologicamente configurabile alcun onere d'informazione e di attivazione in capo all'ufficio delle dogane che riceva l'istanza di rimborso, in quanto l'ufficio delle dogane non è a conoscenza del presupposto di fatto che innesca l'onere di presentazione dell'istanza all'Agenzia delle entrate, dato, come si è visto, dall'incidenza della «spesa relativa» al rimborso sulla formazione del reddito d'impresa. Non è infine applicabile la giurisprudenza di questa Corte in ordine all'esclusione della decadenza nel caso di proposizione di un'istanza di rimborso ad un ufficio incompetente: in quanto, l'istanza non è stata presentata ad un ufficio incompetente, ma è stata presentata soltanto ad uno dei due uffici competenti.

# Sent. n. 8398 del 5 aprile 2013

(emessa il 25 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cirillo, Rel. Oliveri

## SE L’AMMINISTRAZIONE PRODUCE DOCUMENTI IL CONTRIBUENTE DEVE FORMULARE SUBITO I MOTIVI AGGIUNTI

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO - PRODUZIONE DI DOCUMENTI DA PARTE DELLA AMMINISTRAZIONE - NUOVI MOTIVI DI RICORSO - MOTIVI AGGIUNTI - IMMEDIATA FORMULAZIONE - PRESENTAZIONE COME MOTIVI DI APPELLO – INAMMISSIBILITÀ

Ove il contribuente a seguito della produzione di documenti da parte della Amministrazione si trovi nella necessità di introdurre nuovi motivi di ricorso a ciò deve provvedere mediante motivi aggiunti ai sensi dell’art. 24 del D. Legs 546/1992 e non può introdurre tali contestazioni per la prima volta nell’atto di appello.

# Sent. n. 8318 del 4 aprile 2013

(emessa l’8 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres.Adamo, Rel. Bruscheta

## È IMMEDIATA L’ISCRIZIONE A RUOLO DELLA PARTE DI DEBITO TRIBUTARIO NON CONTESTATO

Massime:

ISCRIZIONE A RUOLO - CONTESTAZIONE SOLO PARZIALE DEL DEBITO DA PARTE DEL CONTRIBUENTE - ISCRIZIONE A RUOLO DEL NON CONTESTATO

L'art. 14, lett. b) d.p.r. n. 602 del 1973 prevede l'iscrizione a ruolo di somme relative ad accertamenti divenuti definitivi. Tra le somme che debbono ritenersi oggetto di accertamento definitivo, perché non più contestabili, sono anche quelle parziali che il ricorrente in sede giurisdizionale non impugni. Ciò perché tali somme, accertate con avviso non specificatamente impugnato, divengono definitivamente dovute e possono dall'Amministrazione essere immediatamente iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 14, lett. b) d.p.r. cit., differentemente dagli imponibili contestati, quindi non definitivamente accertati, iscrivibili solo per una parte e a titolo provvisorio a norma del successivo art. 15.

# Sent. n. 8324 del 4 aprile 2013

(emessa il 12 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti. Rel. Conti

## LA NORMATIVA ITALIANA RISPETTA IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

Massime:

PROCEDURE TRIBUTARIE - DIRITTO AL CONTRADDITTORIO - PRINCIPIO UE - LEGISLAZIONE ITALIANA - RISPETTA IL PRINCIPIO - CASO DI SPECIE

Il diritto al contraddittorio si applica a qualsiasi procedimento che possa sfociare in un atto lesivo (v., in particolare, Corte Giust. 23 ottobre 1974, Transocean Marine Paint Association/Commissione, causa C-17/74, punto 15; Krombach, cit., punto 42, e Sopropé, cit., punto 36, sent.MM., cit.,p.85) e garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il suo punto di vista durante il procedimento amministrativo dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi (v., in prima particolare, sentenza del 9 giugno 2005, Spagna/Commissione, C-287/02, punto 37; Sopropé, cit., punto 37; Corte giust. 10 ottobre 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C141/08 P, punto 83, Corte Giust. 21 dicembre 2011, Francia/People 's Mojahedin Organization of Iran, C-27/09 P punti 64 e 65). Ed a siffatto diritto corrisponde il dovere per l'amministrazione competente di prestare tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni della persona coinvolta esaminando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando sufficientemente la sua decisione (v. sentenze del 21 novembre 1991, Technische Universitiit Miinchen, C-269/90, punto 14, e Sopropé, cit., punto 50), laddove l'obbligo di motivare una decisione in modo sufficientemente dettagliato e concreto, al fine di consentire all'interessato di comprendere le ragioni del diniego opposto alla sua domanda, costituisce un corollario del principio del rispetto dei diritti della difesa. Spetta però unicamente al giudice nazionale verificare se, tenuto conto del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni e la data in cui ha assunto la propria decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse (e la Cassazione ritiene che il diritto al contraddittorio sia stato pienamente tutelato attraverso la partecipazione della società contribuente alla contestazione esposta nei suoi confronti all'interno del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza risalente ad oltre un anno prima della notifica dell'avviso di rettifica).

DAZI DOGANALI - BENEFICI ALL’IMPORTAZIONE - SOGGETTI BENEFICIARI

La disciplina comunitaria è innervata dall'idea che i benefici all'importazione possono essere riconosciuti solo nei confronti dei soggetti che possiedono direttamente i requisiti richiesti, non consentendosi cessioni di titoli fra operatori appartenenti ai diversi sottocontingenti, né addirittura potendo le imprese che partecipano alla richiesta di titoli essere tra loro legate alla stregua di quanto previsto dall'art. 143 Reg. CE n.2454/1993. Tale disposizione, infatti, afferma che due o più persone si considerano legate solo se: a) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa; b) hanno la veste giuridica di associati; c) l'una è il datore di lavoro dell'altra; d) una persona qualsiasi possegga, controlli o detenga, direttamente o indirettamente, il 5 % o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra; e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra; f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona; g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; oppure se h) appartengono alla stessa famiglia. Si considerano appartenenti alla stessa famiglia solo le persone tra le quali intercorre uno dei seguenti rapporti:- marito e moglie - ascendenti e discendenti, in linea diretta, di primo grado - fratelli e sorelle (germani e unilineari) - ascendenti e discendenti, in linea diretta, di secondo grado - zii/zie e nipoti - suoceri e generi o nuore - cognati e cognate. E le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo I.

**NOTA**

La sentenza n. 8399 del 5 aprile 2013 ha ritenuto che la sentenza e Sopropé non sia meramente interpretativa bensì additiva e quindi non applicabile retroattivamente.

# Sent. n. 9256 del 17 aprile 2013

(emessa il 5 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Perrino

## LA PARTITA IVA CONCORRE AD IDENTIFICARE IL DESTINATARIO DELL’ATTO

Massima:

AVVISO DI ACCERTAMENTO - ERRONEA INDICAZIONE DEL DESTINATARIO DELL’ATTO - NULLITÀ - CONDIZIONI - VALORE IDENTIFICATIVO DELLA PARTITA IVA

In tema di accertamento delle imposte, l'eventuale discordanza tra i dati identificativi del destinatario come indicati nell'atto e quelli del soggetto cui l'atto è notificato può comportare la nullità dell'avviso di accertamento soltanto quando tale discordanza sia tale da determinare, in concreto, un'incertezza assoluta sul soggetto destinatario della pretesa tributaria; ne discende che nel caso in cui l'incertezza sull'individuazione del destinatario non sia assoluta, potendo la discordanza che vi dà causa essere superata alla luce del complessivo contenuto dell'accertamento e di ogni altro elemento identificativo da esso risultante, non si verifica alcuna ipotesi di nullità. E la valutazione della sussistenza dell'assoluta incertezza compete al giudice di merito, il quale deve congruamente motivarla (viene perciò cassata la sentenza di merito che con motivazione incompleta ed inappagante, si era limitata a dichiarare la nullità dell’atto facendo leva sulla consegna degli avvisi di accertamento a società diversa dalla destinataria, senza dar conto della rilevanza delle circostanze, evincibili dall'atto di accertamento e dalla visura camerale trascritti in ricorso, che le due società avevano il medesimo rappresentante legale ed il medesimo domicilio fiscale e che l'atto di accertamento, pur riportando l'errata denominazione della società destinataria, ne indicava, però, correttamente, la partita iva).

# Sent. n. 9260 del 17 aprile 2013

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

## CHI CONTESTA IL RAPPRESENTANTE PROCESSUALE DEVE FARLO NELLA PRIMA DIFESA

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO - PERSONA FISICA CHE SI PRESENTA COME RAPPRESENTANTE PROCESSUALE DI UNA PERSONA GIURIDICA - CONTROPARTE -ONERE DI IMMEDIATA CONTESTAZIONE - COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL LEGITTIMATO - SANATORIA

È onere della parte che si difende sollevare, nella prima difesa, la contestazione volta a sostenere che la persona fisica, che si è presentata come rappresentante processuale di una persona giuridica, manca del potere di farlo. Inoltre il difetto di legittimazione processuale della persona fisica o giuridica, che agisca in giudizio in rappresentanza di un altro soggetto, può essere sanato, in qualunque stato e grado del giudizio, con efficacia retroattiva e con riferimento a tutti gli atti processuali già compiuti, per effetto della costituzione in giudizio del soggetto dotato dell’effettiva rappresentanza, il quale manifesti la volontà di ratificare la precedente condotta difensiva del "falsus procurator".

# Sent. n. 8323 del 4 aprile 2013

(emessa il 12 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Perrino

## I DAZI DOGANALI SONO DI REGOLA RAGGUAGLIATI AL VALORE (E NON ALLA QUANTITÀ) DELLA MERCE

Massima:

DAZI DOGANALI - BASE IMPONIBILE - VALORE DELLE MERCI

Di regola, il dazio doganale è dazio ad valorem: rappresenta, cioè, un'aliquota del valore in dogana (restando irrilevante la quantità della merce importata). Questa regola tendenziale (che soffre di rarissime eccezioni, concernenti casi in cui il dazio è commisurato non ad una percentuale del valore in dogana, sebbene ad una somma fissa per unità di prodotto o per unità di misura, peso, volume o altri parametri dimensionali) non è espressamente stabilita dal codice doganale comunitario, ma è implicitamente presupposta da tutto il sistema normativo che in esso rinviene la propria fonte. In quanto l'articolo 20 del codice doganale comunitario stabilisce che «i dazi doganali dovuti per legge quando sorge un'obbligazione doganale sono basati sulla tariffa doganale della Comunità europea». E tra le regole generali della tariffa e, in particolare, tra le regole generali relative ai dazi, vi è quella stabilita dal numero 4), secondo cui «quando i dazi sono espressi in percentuale, si tratta di dazi doganali ad valorem». Dunque, l'unico valore rilevante ai fini dell'obbligazione doganale è il valore in dogana; e il valore in dogana coincide col valore di transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare.

# Sent. n. 8337 del 4 aprile 2013

(emessa il 5 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Pivetti, Rel. Perrino

## IL CREDITO IN COMPENSAZIONE DEVE ESSERE UTILIZZATO TEMPESTIVAMENTE

Massima:

DEBITI TRIBUTARI - UTILIZZAZIONE DEI CREDITI IN COMPENSAZIONE - LIMITI E CONDIZIONI

L'articolo 4, 3° comma del decreto del Presidente della Repubblica numero 277 del 2000 stabilisce che «gli esercenti nazionali e gli esercenti comunitari tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, compresa quella unificata, utilizzano il credito in compensazione entro l'anno solare in cui è sorto per effetto delle disposizioni di cui al comma 2. Per la fruizione dell'eventuale eccedenza presentano richiesta di rimborso entro i sei mesi successivi a tale anno». La categoricità della formula letterale («gli esercenti nazionali tenuti ... utilizzano il credito entro ...») e la sua funzione (di porre termini certi all'esercizio dell'agevolazione accordata) rivelano chiaramente l'imposizione del termine a pena di decadenza, pur in assenza di un'espressa qualificazione di perentorietà. Pertanto la legge di fruizione del credito d'imposta in favore dell'avente diritto: a. - entro il 31 dicembre dell'anno solare in cui è avvenuto il consumo, mediante la compensazione prevista dal D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17 (cfr., D.P.R. n. 277 del 2000, art. 4, comma 3). Ed è evidente che il richiamo al decreto legislativo numero 241 del 1997 si riferisce alle sole modalità di compensazione, giacché il decreto legislativo in questione ha introdotto il cosiddetto versamento unitario dei tributi, «... il quale prevede un sistema di versamenti unitari delle imposte e delle altre somme dovute allo Stato, alle Regioni ed agli enti previdenziali, con facoltà per tutti i contribuenti di operare la compensazione dei crediti» (così Corte costituzionale, 28 marzo 2003, numero 92); b.- entro il 30 giugno dell'anno solare successivo a quello in cui è avvenuto il consumo, mediante istanza di rimborso in denaro del credito d'imposta ovvero il rimborso, sempre in denaro, della differenza fra l'ammontare complessivo del credito d'imposta e la parte di quest'ultimo utilizzata in compensazione entro l'anno solare precedente (D.P.R. n. 277 del 2000, art. 3, comma 1 e art. 4, comma 3).

# Sent. n. 8410 del 5 aprile 2013

(emessa il 7 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Bruschetta

## AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE: ELECTA UNA VIA NON DATUR RECURSUS AD ALTERAM

Massima:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA DI REGISTRO - APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA - IN GENERE - BENEFICI - DECADENZA - ULTERIORE TASSAZIONE AGEVOLATA - RICHIESTA INAMMISSIBILITÀ - D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973, N. 601

La sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata già all'inizio, in quanto i poteri di accertamento e di valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto.

**NOTA**

Cfr. la sentenza n. 14601 del 1° ottobre 2003

# Sent. n. 8413 del 5 aprile 2013

(emessa il 7 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Bruschetta

## LEGGE REGIONALE SICILIANA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA ED AGEVOLAZIONE PER I TRASFERIMENTI DI TERRENI AGRICOLI

Massima:

Il legislatore regionale siciliano ha dettato una norma d’interpretazione autentica dell’art. 60 della legge regionale siciliana n. 2 del 2002 con l'art. 20, comma 15, della legge regionale n. 19 del 2005 il quale così dispone: «le agevolazioni di cui alla L.R. 26 marzo 2002, n. 2, art. 60, ed alla L.R. 16 aprile 2003, n. 4, art. 99, si applicano per tutti gli atti traslativi da chiunque posti in essere a partire dal 1 gennaio 2002 fino alla data del 31 dicembre 2006, alla sola condizione che abbiano ad oggetto terreni agricoli secondo gli strumenti urbanistici vigenti alla data di stipula dell'atto e loro pertinenze; il riferimento alla L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 1, comma 1, vale solo ai fini della individuazione delle tipologie di atti agevolati. La presente disposizione costituisce interpretazione autentica della L.R. 26 marzo 2002, n. 2, art. 60». La Corte costituzionale - pronunciandosi in tema di conflitto di attribuzioni sollevata dalla Regione Sicilia in relazione a due note dell'Agenzia delle Entrate, Direzione regionale per la Sicilia, che avrebbero manifestato un orientamento interpretativo della richiamata L.R. n. 2 del 2002, art. 60, in assoluto contrasto con la portata della normativa medesima - ha dichiarato inammissibile il ricorso della Regione Sicilia per mancanza di idoneità lesiva degli atti impugnati, precisando che la norma interpretativa «chiarisce che l'unico requisito per la concessione delle agevolazioni è il carattere agricolo dei terreni. Tale articolo perciò, da un lato, in quanto norma d’interpretazione autentica, presuppone l'effettiva esistenza d’incertezze sul significato delle disposizioni interpretate, dall'altro, elimina definitivamente tali incertezze, rendendo inoperanti retroattivamente le note impugnate» (Corte cost. n. 188 del 2008).

# Sent. n. 8383 del 4 aprile 2013

(emessa il 7 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Terrusi

## È LEGITTIMO IL REGOLAMENTO COMUNALE CHE PRESUME IN UN APPARTAMENTO DI 110 MQ VIVANO CINQUE PERSONE

Massima:

TASSA RACCOLTA RIFIUTI URBANI - TARSU - APPLICAZIONE DELLA TARIFFA - ABITAZIONI IN CUI NON RISULTANO RESIDENTI - PRESUNZIONE POSTA DAL REGOLAMENTO DI FIORENZUOLA - LEGITTIMITÀ

L'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997- dopo aver disposto che i costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade e aree pubbliche e soggette ad uso pubblico sono coperte dai comuni mediante l'istituzione di una tariffa, da applicare nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte a uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale - ha previsto che la tariffa sia composta "da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimenti e di esercizio". Ha quindi stabilito che la tariffa sia in tal senso determinata dagli enti locali ("anche in relazione al piano finanziario degli interventi relativi al servizio") con modulazioni intese ad assicurare "agevolazioni per le utenze domestiche e per la raccolta differenziata delle frazioni umide e delle altre frazioni" (a eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio). A fronte del suddetto criterio e della generale potestà attribuita agli enti locali, il regolamento del comune di Firenzuola, all'art. B.4.4, si limita a prendere in considerazione "le abitazioni in cui non risulta residenza"; vale a dire le abitazioni per le quali non è possibile in tal senso stabilire il numero dei componenti il nucleo familiare in vista della determinazione del calcolo della tariffa in rapporto alla quantità dei rifiuti prodotti. Per codeste abitazioni la norma regolamentare istituisce allora soltanto un criterio presuntivo circa il numero degli occupanti, in alternativa a quello dettato dal riferimento alla residenza; criterio incentrato su una proporzione rispetto alla metratura dell'immobile ("Per le abitazioni in cui non risultano residenza il numero di componenti il nucleo famigliare è stabilito come di seguito indicato: (..) numero 5 componenti per utenze con superficie di riferimento compresa fra mq 91 e mq 110") non irrazionale e neppure discriminatoria, come invece eccepito dal ricorrente.

# Sent. n. 8722 del 10 aprile 2013

(emessa il 27 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Cappabianca, Rel. Sambito

## ANCHE ALLE FRODI CAROSELLO PUÒ ESSERE APPLICATA LA SANZIONE RIDOTTA

Massima:

SANZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA - RIDUZIONE FINO ALLA METÀ DEL MINIMO - FRODI CAROSELLO - APPLICABILITÀ

La disposizione contenuta nell'art. 7, comma quarto, D.Lgs. n. 472 del 1997, nella parte in cui consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa, trova applicazione, in mancanza di specifiche eccezioni, in relazione ad ogni genere di situazioni, e dunque anche al caso della cosiddetta frode a carosello; la valutazione delle circostanze eccezionali che rendono manifesta l'anzidetta sproporzione e consentono la riduzione della sanzione costituisce un giudizio di fatto, riservato al giudice di merito.

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO - IVA - FRODI CAROSELLO - DIRITTO DEL CESSIONARIO ALLA DETRAZIONE DI IMPOSTA - CONDIZIONE - BUONA FEDE - NOZIONE

In presenza di una frode sull'IVA realizzata con una catena di successive cessioni, il cessionario ha diritto di detrarre l'imposta ove non sappia o non possa sapere di essere coinvolto in un meccanismo fraudolento. Al contrario, il beneficio del diritto alla deduzione deve essere negato in favore dell'operatore che sappia, o avrebbe dovuto sapere, di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si inscrive in una frode all'IVA. Il soggetto che sappia, o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipa ad un'operazione che si inscriva in un’evasione dell'Iva, pertanto, deve essere considerato ai fini della Direttiva n. 2006/112 come partecipante a tale evasione, non essendo, per contro, compatibile con il regime del diritto alla detrazione previsto dalla citata normativa comunitaria, sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto ignaro delle circostanze menzionate (nel caso di specie viene confermata la sentenza di appello che aveva escluso la buona fede del contribuente avendo accertato che i controlli formali svolti dalla contribuente sull'affidabilità delle ditte fornitrici non erano idonei allo scopo, essendo la contribuente una Società che da tempo operava nel settore ed essendo il suo legale rappresentante, pure, amministratore di altra società che svolgeva attività analoga e si avvaleva degli stessi fornitori).

# Sent. n. 8716 del 10 aprile 2013

(emessa il 19 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Adamo. Rel. Perrino

## LA COMPENSAZIONE DEI DEBITI TRIBUTARI CON I CREDITI C’È, MA NON SI APPLICA

Massime:

DEBITI TRIBUTARI - COMPENSAZIONE CON I CREDITI - LIMITI E MODALITÀ

La nuova disciplina di cui all'articolo 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che introduce una generale facoltà di estinzione per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti (demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002); in particolare, la nuova disciplina non è destinata ad incidere sull'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, il quale, nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del decreto.

DICHIARAZIONE FISCALI - ERRORI DEL CONTRIBUENTE A SUO DANNO - CORREZIONE - LIMITI

Il potere di emendare la dichiarazione per correggerne errori di fatto e di diritto trova certamente la sua fonte anche nell'art. 53 Cost. e si specchia nell'obbligo d'imparzialità dell'amministrazione prescritto dall'art. 97 Cost., ma spetta al legislatore trovare un ragionevole contemperamento con l'esigenza di buon andamento, razionalità e speditezza dell'azione amministrativa, che richiede il rispetto di forme e termini nello svolgimento del procedimento di accertamento. Non si pone quindi in contrasto con il dettato costituzionale una disciplina che, senza negare radicalmente la rettificabilità della dichiarazione, sottoponga l'esercizio della relativa facoltà all'adempimento di oneri di forma o a termini che non ne rendano eccessivamente difficile l'esercizio.

**NOTA**

Cfr. la sentenza n. 12341 del 7 giugno 2011 (in questa Rassegna VI/2011): in materia di IVA, l’analitica regolamentazione della solutio, in ordine all’importo da pagare e alle poste creditorie detraibili, esprime, anche nel vigore della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 8, comma 1, in tema di compensazione dell’obbligazione tributaria, l’esercizio, da parte della legge speciale, della facoltà di derogare alle disposizioni codicistiche sull’estinzione del credito per compensazione, con la conseguenza che il contribuente non può opporre, in compensazione al credito della Amministrazione finanziaria, il proprio credito restitutorio gravante su quest’ultima (viene perciò cassata la sentenza di merito che aveva accolto la tesi della contribuente che aveva compensato un credito d’IVA con altri debiti d’imposta, assumendo, in particolare, che l’ufficio non aveva provato l’insussistenza dei crediti compensati).

Vedi altresì la sentenza n. 1851 del 28 gennaio 2010 in questa Rassegna I/2010.

# Sent. n. 8706 del 10 aprile 2013

(emessa il 8 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Adamo, Rel. Iofrida

## ACCERTAMENTO SINTETICO: SE IL CONTRIBUENTE ADDUCE ELEMENTI SERI IL GIUDICE DEVE MOTIVARE

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO - ACCERTAMENTO SINTETICO - METODO STARDIZZATO - CONTRODEDUZIONI DEL CONTRIBUENTE - VALUTAZIONE - NECESSITÀ

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisca un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo, in esito al contraddittorio, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente al riguardo (nel caso concreto la Corte ritiene insufficiente la motivazione in ordine alla sussistenza di elementi oggettivi che inducevano a ritenere inadeguato il percorso tecnico - metodologico seguito dallo studio per giungere alla stima, in presenza di cause particolari che avevano potuto influire negativamente sul normale svolgimento dell'attività nell'anno quali: la situazione di conflitto tra due soci; la volontà di un socio di sciogliere il rapporto sociale; i licenziamenti di due dipendenti; collocando la società contribuente al di sotto del livello determinato dallo studio).

# Sent. n. 9298 del 17 aprile 2013

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

## HA DIRITTO AL CREDITO DI IMPOSTA ANCHE CHI ASSUME IL PROPRIO PADRE

Massima:

INCENTIVI ALL’OCCUPAZIONE - CREDITI DI IMPOSTA- ASSUNZIONE DI UN PARENTE - APPLICABILITÀ

L'art. 62, comma 2 del T.u.i.r., applicabile "ratione temporis", prevede che "non sono ammesse deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa di cui all'art. 5, comma 4. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti". Il successivo art. 7 della L. n. 388 del 2000, recita: "ai datori di lavoro, che nel periodo compreso tra il 1 ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003 incrementano il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato è concesso un credito d’imposta. Sono esclusi i soggetti di cui all'articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Il criterio sistematico d’interpretazione consente l'applicazione della agevolazione del credito d'imposta, previsto dalla L. n. 388 del 2000, art. 7, anche nel caso di assunzione di familiari (nella fattispecie il padre del datore di lavoro). Infatti l’ultima normativa è successiva al D.P.R. n. 917 del 1986, e prevede l'esclusione solamente per i soggetti di cui all'art. 88 del T.u.i.r., senza alcuna menzione all'art. 62, che prevede limitazioni in merito all'assunzione dei familiari. D’altronde diversa è la "ratio" delle due normative. Mentre l'art. 62 T.u.i.r. esenta da tassazione in capo al lavoratore le somme non ammesse in deduzione dal reddito del datore di lavoro, l'agevolazione per l'incentivo dell'occupazione, ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 7, assume la veste di credito d'imposta, senza incidere nella determinazione del reddito d'impresa.

# Sent. n. 9561 del 19 aprile 2013

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

## IL LEGISLATORE CAMBIA DUE VOLTE OPINIONE ED IL GIUDICE DEVE CORRERGLI DIETRO

Massima:

SUCCESSIONE DELLE LEGGI - LEGGE ABROGATIVA DI UNA LEGGE DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA - CONSEGUENZE

La Corte costituzionale insegna che «il legislatore può adottare norme d’interpretazione autentica non soltanto in presenza d’incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore» (Corte cost. 11 giugno 2010, n. 209, che espressamente richiama la sentenza numero 525 del 2000; in senso conforme, ex plurimis, le sentenze numero 374 del 2002, numero 26 del 2003, numero 274 del 2006, numero 234 del 2007, numero 170 del 2008, numero 24 del 2009). La Consulta precisa altresì che il divieto di retroattività della legge non assume rilievo costituzionale, tranne in materia penale incriminatrice, di guisa che la legge d’interpretazione autentica può anche assumere carattere innovativo, apparendo giustificata, allorché assegni ad una disposizione un significato in essa già contenuto, a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini; né si può ritenere violata l'indipendenza della magistratura, sul presupposto che non sussiste «un'esclusività dell'esercizio dell'attività ermeneutica che possa precludere quella spettante al legislatore, in quanto l'attribuzione per legge ad una norma di un determinato significato non lede la potestas iudicandi, ma definisce e delimita la fattispecie normativa che è oggetto della potestas medesima» (Corte cost. 26 gennaio 2012, n. 15; Corte cost. 30 settembre 2011, n. 257). In applicazione di questi principi, allorquando il legislatore ritorna su un proprio precedente testo per stabilire in modo vincolante quale ne sia la vera interpretazione, inevitabilmente si deve concludere che, per il legislatore, il testo in questione sin dall'inizio voleva dire quel che è esplicitato con la legge d'interpretazione successiva; la norma che abroga una norma interpretativa finisce con l'assolvere essa stessa una funzione latamente interpretativa, giacché, eliminando il significato da assegnare sin dall'inizio al testo da interpretare, concorre all'identificazione dei parametri normativi originari da applicare alla fattispecie.

# Sent. n. 9582 del 19 aprile 2013

(emessa il 21 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Chindemi

## LA CASSAZIONE SI AFFIDA ALL’OSSERVATORIO PREZZI DELLA AGENZIA DEL TERRITORIO

Massime:

IMPOSTA DI REGISTRO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - OSSERVATORIO PREZZI DELLA AGENZIA DEL TERRITORIO - RILEVANZA

In termini generali non può negarsi la validità dell'avviso motivato con riferimento ad elementi extratestuali che il contribuente è in grado di conoscere (nel caso di specie l'Osservatorio prezzi dell'agenzia del territorio), atteso che pure in tali casi il contribuente è posto in condizioni di identificare compiutamente i termini e le ragioni dell'accertamento e, quindi, di approntare la difesa. Inoltre, occorre considerare che lo stabilire se, in concreto, la motivazione di un determinato avviso di accertamento risponda o meno ai requisiti di validità è compito precipuo del Giudice tributario e non è dato al contribuente, se la decisione è motivata, sollecitare alla Corte di Cassazione una revisione critica del suindicata giudizio, salvo che non vengano enunciati ed evidenziati, nel ricorso, ben specifici errori di diritto in cui il Giudice di merito sia incorso (nel caso di specie devono ritenersi sufficienti, ai fini della motivazione dell'atto di accertamento, il riferimento, oltre che ai valori dichiarati nel triennio per terreni similari, ai valori comunicati dall'osservatorio prezzi dell'Agenzia del territorio, nonché al valore dichiarato dalla società acquirente per l'atto di vendita dello stesso terreno, avvenuta a meno di un mese dall'acquisto).

# Sent. n. 9580 del 19 aprile 2013

(emessa il 21 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Chindemi

## IL CALCOLO DEL VALORE DEL BENE AI FINI DELLA IMPOSTA DI REGISTRO, DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Massime:

IMPOSTA DI REGISTRO - ATTI DI CONFERIMENTO DI IMMOBILI - MUTUO BANCARIO - DEDUCIBILITÀ - CONDIZIONI

Con riguardo alla tassazione degli atti di conferimento di immobili in società per aumento di capitale non è consentito dedurre ex art 50 d.p.r. 131/ 1986 dal valore lordo del bene conferito l'importo del mutuo bancario acceso per l'acquisto del medesimo bene che la società conferitaria abbia dichiarato di accollarsi, nell'ipotesi di accordo meramente interno, senza insorgenza di alcun debito diretto della società accollante nei confronti della banca e che non abbia, in concreto, comportato alcun esborso per la società accollante che non ha pagato direttamente in veste di terzo il mutuo, né ha comunque apprestato all'accollato in anticipo i mezzi occorrenti e neppure abbia rimborsato le somme pagate alla banca.

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE - APPLICAZIONE - VALORE DEFINITO AI FINI DELLA IMPOSTA DI REGISTRO - RILEVANZA - LIMITI

Nella determinazione della base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale, l'attribuzione, prescritta dagli artt. 2 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, dello stesso valore assegnato ai fini dell'imposta di registro va intesa senza prescindere dalla diversità di oggetto propria di ogni singola imposta, con la conseguenza che, essendo dovute le imposte ipotecarie e catastali, a differenza dell'imposta di registro, in ordine a formalità che riguardano i singoli beni immobili, la base imponibile nel caso di conferimenti immobiliari in società va determinata tenendo conto del valore degli immobili in sé considerati, restando preclusa la detrazione dal valore degli immobili degli oneri e delle passività, come il mutuo garantito da ipoteca gravante sull'immobile conferito, accollato alla conferitaria, senza che possa pertanto trovare applicazione lo specifico criterio indicato, per l'imposta di registro, dall'art. 50, terzo comma, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

# Sent. n. 9279 del 17 aprile 2013

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

## PROCESSO TRIBUTARIO E REMISSIONE IN TERMINI

Massime:

PROCESSO TRIBUTARIO - REMISSIONE IN TERMINI - APPLICABILITÀ - ANCHE IN CASO DI TARDIVA PROPOSIZIONE DEL RICORSO INTRODUTTIVO

L'istituto della rimessione in termini, previsto dall'art. 184 bis c.p.c. (applicabile "ratione temporis", abrogato dall'art. 46 della 1. n. 69/09 e sostituito dalla generale previsione di cui all'art. 153, co. 2, c.p.c.), trova applicazione, alla luce dei principi costituzionali di tutela delle garanzie difensive e del giusto processo, anche nel processo tributario e non solo con riguardo alla decadenza dai poteri processuali interni al giudizio, ma anche a situazioni esterne al suo svolgimento, quale la decadenza dal diritto di impugnazione; per tale dovendo intendersi - nella prospettiva di allargamento delle garanzie giustiziali - anche il diritto alla proposizione del ricorso avverso atti tributari.

PROCESSO TRIBUTARIO - REMISSIONE IN TERMINI - AVVISO DI PAGAMENTO PRIVO DELLE INDICAZIONI OBBLIGATORIE CIRCA IL GIUDICE COMPENTENTE PER LE RELATIVE CONTROVERSIA - RILEVANZA

Ai fini della remissione in termini è rilevante la mancata indicazione, nell'avviso di pagamento notificato alla contribuente, dell'autorità competente per l'eventuale ricorso in sede giurisdizionale. L'omessa indicazione dell'autorità, anche di quella giurisdizionale, cui è possibile ricorrere, infatti, imposta dall'art. 3 1. 241/90 (la 1. 212/00 non era temporalmente applicabile alla fattispecie concreta), comporta la violazione, oltre che del principio di leale collaborazione dell'Amministrazione finanziaria con il contribuente, anche del diritto di difesa del contribuente medesimo, costituzionalmente garantito (art. 24 Cost.).

ACCISE - DEBENZA - PERDITA O DISTRUZIONE DEL PRODOTTO - ABBUONO DI IMPOSTA - CONDIZIONI

In tema di accise, l'art. 4, co 1, del t. u. delle imposte sulla produzione e sui consumi, di cui al d.lgs. n. 504/95, nel prevedere che "in caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono dell'imposta quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore", si riferisce, con l'espressione "perdita" - come si evince dall'art. 22-ter, co. 1, del d.1. n. 693/80, convertito nella 1. 22 dicembre 1980, n. 891, norma interpretativa delle previgenti disposizioni raccolte nel predetto testo unico - alla "dispersione" e non alla "sottrazione", nella quale ultima vanno compresi tanto il furto che la rapina. Nella successiva previsione dell'art. 22-ter, co. 1, del succitato testo unico, introdotta dall'art. 59, co. i della 1. 342/00 - applicabile ai giudizi in corso alla data della sua entrata in vigore, secondo la quale "i fatti imputabili a terzi o allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa grave sono equiparati al caso fortuito o alla forza maggiore", la "forza maggiore" normativamente rilevante ai fini della concessione dell'abbuono d'imposta è, pertanto, solo quella che ha determinato "dispersione" e non "sottrazione" del prodotto assoggettato ad imposta in regime sospensivo, ancorché la rapina - delitto attuato mediante l'uso di violenza o minaccia irresistibili - potrebbe, in astratto, atteggiarsi come un'ipotesi di forza maggiore. Ed invero, va tenuto conto del fatto che esclusivamente con la dispersione o la distruzione viene impedita l'immissione del prodotto nel consumo, che sola giustifica l'esenzione da imposta, laddove la sottrazione determina soltanto il venir meno della disponibilità del prodotto stesso da parte del soggetto per effetto dello spossessamento, ma non impedisce che esso, sebbene sottratto, entri ugualmente nel circuito commerciale. La disciplina sopravvenuta, dettata dall'art. 59 della 1. n. 342/00 se ha ampliato i profili soggettivi delle esimenti in esame, ha lasciato però immutati i detti profili oggettivi, essendo ispirata alla medesima "ratio legis", alla luce della quale nella ipotesi di sottrazione non viene impedito che il prodotto venga egualmente immesso nel mercato.

ACCISE - DEBENZA - PERDITA O DISTRUZIONE DEL PRODOTTO - ABBUONO DI IMPOSTA - CONDIZIONI - REATO COMMESSO DA TERZI - RILEVANZA - CONSIZIONI

Il soggetto obbligato, per poter ottenere l'abbuono dell'imposta, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 504/95, in riferimento alla perdita o alla distruzione di prodotti in sospensione d'imposta in conseguenza di un reato commesso da terzi, non può limitarsi, anche nel testo modificato dall'art. 59 della 1. n. 342/00, a dimostrare che l'evento è stato determinato da un fatto umano ascrivibile a terzi, ma è tenuto a provare di non aver concorso con dolo o di non aver cooperato con colpa al suo verificarsi; ipotesi quest'ultima che si verifica quando, senza il comportamento gravemente colposo dell'obbligato, il reato non si sarebbe verificato o si sarebbe verificato in modo diverso (ed, a tal fine, deve ritenersi insufficiente il fatto che sia stato emesso, per la stessa vicenda, decreto di archiviazione dal Gip, per essere il reato stato commesso da ignoti, in presenza di gravi negligenze nell'adempimento degli obblighi di vigilanza da parte del soggetto obbligato, che non ha dimostrato in giudizio di avere adottato una qualsiasi precauzione per impedire l'evento criminoso perpetrato da terzi).

**NOTA**

Per quanto attiene alle prime due massime cfr. la sentenza n. 3277 del 2 marzo 2012 (in questa Rassegna III/2012) e n. 16572 del 28 luglio 2011.

Sulle seconde due massime cfr. Cass. 23 aprile 2010, n. 9787, relativa ad una vicenda identica a quella oggetto del presente giudizio.

# Sent. n. 9583 del 19 aprile 2013

(emessa il 21 marzo 2013) della Corte Cass., Sez. Trib. - Pres. Merone, Rel. Bruschetta

## L’EREDE CONOSCE (LEGALMENTE) GLI ATTI NOTIFICATI AL DE CUIUS

Massima:

ATTI TRIBUTARI - CARTELLA ESATTORIALE - NOTIFICATA ALL’EREDE - MOTIVAZIONE - NECESSITÀ - RICHIAMO DI ATTI GIÀ CONOSCIUTI DAL DE CUIUS - SUFFICIENZA

La circostanza che la cartella di pagamento sia stata notificata all'erede dell'originario contribuente, non ne fa venir meno la legittimità, quando sia emessa in conformità dell'art. 25 d.p.r. n. 602 del 1973, come sostituito dall'art. 11 d.lgs. n. 46 del 1999, essendo sufficiente a soddisfare la garanzia difensiva, che l'atto richiami l'iscrizione a ruolo, permettendo, così, di identificare l'accertamento divenuto definitivo da cui trae la riscossione.

**NOTA**

Cfr. la sentenza n. 11466 del 25 maggio 2011 secondo cui la cartella esattoriale deve contenere indicazioni sufficienti a consentire alla contribuente l’agevole identificazione della causale delle somme pretese dall’Amministrazione finanziaria. Ed erroneamente il giudice di merito afferma “l’equipollenza tra la corretta indicazione di tali elementi nell’atto impugnato e la conoscenza che, di fatto, di essi abbia avuto il contribuente”, giacché nessuna equipollenza assume rilievo, essendo piuttosto necessario il corretto adempimento dell’obbligo di motivazione del ruolo e della cartella.

# Sent. n. 9552 del 19 aprile 2013

(emessa il 25 settembre 2012) della Corte Cass., Sez Trib. - Pres. D’Alonzo, Rel. Schirò

## NEL PROCESSO TRIBUTARIO HANNO INGRESSO LE DICHIARAZIONI DI UN TERZO

Massima:

PROCESSO TRIBUTARIO - PROVE - DIVIETO DI PROVA TESTIMONIALE - PORTATA - DICHIARAZIONI RESE DA UN TERZO - RILEVANZA

Il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle commissioni tributarie, sancito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art.4, comma 4, si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo - che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio, e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da "terzi", e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente - parte e l'Erario. Tali informazioni testimoniali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e devono pertanto essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi (nel caso di specie la sentenza di merito aveva correttamente riconosciuto il valore probatorio delle dichiarazioni rese dall’Amministratore e consulente di un’impresa entrata in rapporti con il contribuente).

# Sent. n. 8962 del 12 aprile 2013

(emessa il 21 febbraio 2013) della Corte Cass., Sez Trib. - Pres. Merone, Rel. Ionfrida

## IRAP E STRUTTURE FORNITE DA UN TERZO

Massima:

IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVA - IRAP - STRUTTURE FORNITE DA TERZI - RILEVANZA

In tema di IRAP, il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata, previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell’attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di fornitura.

**NOTA**

Cfr. la sentenza n. 10151 del 28 aprile 2010.