

CAPITOLO I

LE FONTI E L'EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE

Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10

Paragrafo 2. Le norme costituzionali

È costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal Legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del D.L. n. 112/2008, che dispone un prelievo aggiuntivo, qualificato "addizionale" all'IRES, da applicarsi alle imprese operanti in determinati settori, tra cui la commercializzazione di benzine, petroli, gas e oli lubrificanti, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente. Gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale decorrono, tuttavia, dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione nella Gazzetta Ufficiale al fine di evitare che l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla pronuncia determini uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venir meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea ed internazionale e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.

Cass. civ., Sez. trib., 16 gennaio 2015, n. 696

Paragrafo 4.a) Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente

Le norme della legge 27 luglio 2000, n. 212, emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria e, conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse, per cui l'efficacia retroattiva delle rendite catastali, prevista dall'art. 2, comma 34, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, non è preclusa dall'art. 3 della citata legge. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 02/03/2010).

Cass. civ., Sez. VI-5, 9 aprile 2015, n. 7161

Paragrafo 3. Le norme del Trattato UE in materia fiscale

Nel caso in cui una fattispecie impositiva venga dichiarata incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea, il termine di decadenza previsto dalla normativa tributaria per l'esercizio del diritto al rimborso dell'Irpef, attraverso la presentazione di apposita istanza, decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è intervenuta la pronuncia che ha sancito la contrarietà della stessa all'ordinamento comunitario.

Cass. civ., Sez. trib., 14 giugno 2013, n. 14959

Paragrafo 3. Le norme del Trattato UE in materia fiscale

Laddove il giudice comunitario abbia stabilito la contrarietà all'ordinamento sovranazionale di una disposizione di diritto interno, il giudice ha il diritto-dovere di disapplicare la disciplina senza attendere l'adozione da parte del legislatore di misure correttive.

CAPITOLO II

I PRINCIPI GENERALI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Cass. civ., Sez. trib., 16 ottobre 2015, n. 20950

Parte I – Paragrafo 1. La capacità contributiva

In tema d'imposte sui redditi, non può escludersi l'imponibilità delle plusvalenze da redditi diversi, prevista dall'art. 81 (ora 67), comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986, per la sola circostanza che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi ed obiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 della Costituzione. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha riconosciuto vocazione edificatoria, pur limitata, ad un terreno ricadente in zona F, in quanto le norme tecniche di attuazione del piano regolatore consentivano l'affidamento della realizzazione di attrezzature ed impianti d'interesse generale a soggetti terzi, anche privati, mediante la stipula di apposita convenzione). (Cassa con rinvio, Commissione Tributaria Regionale Lombardia – Sez. dist. Brescia, 27/04/2009).

Corte giust. UE, 18 giugno 2015, causa C-9/14

Parte II – Paragrafo 2. Il principio di non discriminazione fiscale

L'articolo 39, paragrafo 2, CE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro, ai fini dell'imposta sul reddito di un lavoratore non residente che ha svolto attività lavorative in tale Stato membro durante parte dell'anno considerato, rifiuti di concedere a tale lavoratore un'agevolazione fiscale che tenga conto della sua situazione personale e familiare, in quanto, benché egli abbia acquisito, in tale Stato membro, la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi relativi a tale periodo, questi ultimi non costituiscono l'essenziale delle sue risorse imponibili nel corso dell'intero anno considerato. La circostanza che tale lavoratore abbia trasferito la sua attività lavorativa in uno Stato terzo e non in un altro Stato membro dell'Unione europea non influisce su tale interpretazione.

Corte giust. UE, sent. 22 ottobre 2014, causa C-344/13

Parte II – Paragrafo 3. Il divieto di restrizione in materia di imposte dirette

Gli articoli 52 e 56 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, la quale assoggetti all'imposta sul reddito le vincite da giochi d'azzardo realizzate in case da gioco situate in altri Stati membri, ed esoneri invece dall'imposta suddetta redditi simili allorché provengono da case da gioco situate nel territorio nazionale di tale Stato. (Cause riunite C-344/13 e C-367/13).

Corte giust. UE, sent. 3 settembre 2015, causa C-89/14

Parte II – Paragrafo 4. La libera concorrenza e il divieto di aiuti di stato

L'articolo 14 del Reg. CE n. 659/1999 del Consiglio, nonché gli artt. 11 e 13 del reg. CE n. 794/2004 della Commissione, non ostano a una normativa nazionale, come l'art.24, comma 4, del d.l. n. 185/2008, recanti misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e imprese e per ridisegnare in funzione anti crisi il quadro strategico nazionale, che preveda l'applicazione di interessi composti al recupero di un aiuto di stato, sebbene la decisione che ha dichiarato detto aiuto incompatibile con il mercato comune e ne ha disposto il recupero sia stata adottata e notificata allo stato membro interessato anteriormente all'entrata in vigore di detto regolamento.

CAPITOLO III

IL TRIBUTO E LE PRESTAZIONI PATRIMONIALI IMPOSTE

Cass. civ., Sez. trib., 19 agosto 2015, n. 16972

Paragrafo 6. Le tariffe e i canoni

In materia di tassa sui rifiuti è irrilevante la classificazione catastale dell'immobile adibito ad attività di “bed e breakfast” potendo il Comune istituire tariffe differenziate, previo l'accertamento effettivo sull'uso domestico o meno dello stesso.

Cass. civ., SS.UU., 15 marzo 2016, n. 5078

Paragrafo 6. Le tariffe e i canoni

La TIA non sconta l'IVA a causa degli elementi autoritativi che la caratterizzano, elementi costituiti dall'assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore ed utente, dalla totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico, nonché dall'assenza del rapporto sinallagmatico a base dell'assoggettamento ad IVA.

Cass. civ., SS.UU., 7 gennaio 2016, ordinanza n. 61

Paragrafo 5. I contributi

In tema di occupazione di spazi ed aree pubbliche il canone a tal fine dovuto, c.d. COSAP, si differenzia sotto il profilo strettamente giuridico dal tributo dovuto per la medesima occupazione, c.d. TOSAP, costituendo il corrispettivo di una concessione, reale o presunta, nel caso di occupazione abusiva, connessa all'uso esclusivo o speciale di beni pubblici, e non dovuto, invece, per la sottrazione al sistema della viabilità di un'area o spazio pubblico. Attesa l'oggettiva differenza tra TOSAP e COSAP, con sentenza n. 64 del 2008, è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 3-bis lett. b) della legge n. 248 del 2005 che attribuiva al giudice tributario la giurisdizione in ordine alle relative controversie, stabilendosi, invece, la sussistenza della giurisdizione del giudice ordinario sulle questioni insorte in merito al pagamento del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

CAPITOLO IV

LA NORMA TRIBUTARIA

Cass. civ., Sez. trib., 17 febbraio 2016, n. 3110

Parte I – Paragrafo 4. Delimitazione del presupposto: agevolazioni, esenzioni ed esclusioni

Deve riconoscersi il carattere di negoziazione globale a tutti gli accordi di separazione che, anche mediante la previsione di trasferimenti mobiliari od immobiliari, siano volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniugale, destinata a sfociare, di lì a breve, nella cessazione degli effetti civili del matrimonio concordatario o nello scioglimento del matrimonio civile, ovvero in un divorzio non solo prefigurato, ma voluto dalle parti, in presenza delle necessarie condizioni di legge. Ne deriva l'impossibilità di negare che tali accordi, a prescindere dalla forma che concretamente vengano ad assumere, debbano intendersi quali "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio" e come tali possano usufruire dell'esenzione di cui all'art. 19 della legge n. 74 del 1987, nel testo conseguente alla pronuncia n. 154 del 1999 della Corte Costituzionale, salvo che l'Amministrazione contesti e provi, secondo l'onere probatorio cadente su di essa, la finalità elusiva degli atti medesimi.

Cass. civ., Sez. trib., 23 marzo 2016, n. 5747

Parte I – Paragrafo 4. Delimitazione del presupposto: agevolazioni, esenzioni ed esclusioni

In tema di agevolazioni fiscali, l'imprenditore ammesso a beneficiare, ai sensi dell'art. 8 della L. 23 dicembre 2000, n. 388, dei contributi, concessi sotto forma di credito d'imposta, per l'effettuazione di nuovi investimenti nelle aree svantaggiate del Paese, decade da tale beneficio laddove abbia omesso di presentare, come previsto dall'art. 62 della L. 27 dicembre 2002, n. 289, nel termine ivi stabilito, la comunicazione telematica avente ad oggetto le informazioni sul contenuto e la natura dell'investimento effettuato, essendo il suddetto termine previsto a pena di decaduta.

Cass. civ., Sez. trib., 3 febbraio 2016, n. 2098

Parte I – Paragrafo 4. Delimitazione del presupposto: agevolazioni, esenzioni ed esclusioni

In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione dei beni culturali dall'imposta sulle successioni, prevista dagli artt. 12 e 13 del d.lgs. n. 346 del 1990, non si comunica anche alle imposte ipotecaria e catastale, essendo diversi il fondamento dei tributi in questione e le ragioni dell'esenzione, atteso che mentre gli artt. 2 e 10 del d.lgs. n. 347 del 1990 individuano la base imponibile dell'imposta ipotecaria e catastale mediante rinvio alla disciplina dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni, il comma 2 dell'art. 2 assoggetta comunque a tassazione il trasferimento ("inter vivos" o "mortis causa") dei beni, rinviando, in caso di esenzione da una delle imposte parametro, al valore virtuale che i beni verrebbero ad assumere rispetto a quest'ultima, indipendentemente dall'esenzione o dalla sua determinazione in maniera fissa. (Cassa senza rinvio, Comm. Trib. Reg. Toscana, 10/06/2009).

Cass. civ., Sez. trib., 25 novembre 2015, n. 24024

Parte II – Paragrafo 3. Elusione fiscale e abuso del diritto

L'abuso del diritto è configurabile quando l'operazione economica contestata abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per venire a quel risultato fiscale" (sul punto cfr. anche Cass. sent. n. 4603/14).

CAPITOLO V

I SOGGETTI DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E LA SOLIDARIETÀ

Cass. civ. Sez. VI – 5 Ordinanza, 09/01/2015, n. 171

Paragrafo 7. L'Amministrazione finanziaria: il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate

In materia di accertamento fiscale, il termine di decadenza stabilito a carico dell'ufficio finanziario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo, ha natura sostanziale e non appartiene alla materia sottratta alla disponibilità delle parti, incidendo unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio oltre un certo limite di tempo, alle prese dell'Erario. Ne discende che è rimessa alla valutazione del contribuente la scelta di avvalersi o meno dell'eccezione di decadenza, non rilevabile d'ufficio né proponibile per la prima volta in grado d'appello.

Cass. civ. Sez. VI – 5 Ordinanza, 12/03/2015, n. 5016

Paragrafo 4. Il sostituto ed il responsabile d'imposta

La notificazione dell'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta di registro versata, notificato al notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare, si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ed in tale veste abbia proceduto alla relativa autoliquidazione ed al corrispondente versamento, vale solo a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ma non incide sul principio per cui i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo. In tema di imposta di registro, il notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, è responsabile d'imposta ma, come stabilito dall'art. 57 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, i soggetti obbligati al pagamento del tributo restano le parti sostanziali dell'atto medesimo, alle quali, pertanto, è legittimamente notificato, in caso d'inadempimento, l'avviso di liquidazione. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Molise 05/06/2013)

Cass. civ. Sez. V, 30/04/2014, n. 94343.

Paragrafo 3. Alcune fattispecie peculiari: le società controllate ed i gruppi di società, le stabili organizzazioni, il fallito. c) Il fallito

L'accertamento tributario (nella specie, in materia di IVA), se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore – in ragione della partecipazione di detti

crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione dei beni e delle attività acquisiti al fallimento – ma anche al contribuente, il quale, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell’atto impositivo, è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo, nell’inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento, che può essere eccepita esclusivamente dal curatore, nell’interesse della massa dei creditori. Ne consegue che, in caso di fallimento di una società in accomandita semplice, il socio accomandatario dichiarato fallito ai sensi dell’art. 147 della legge fall., in qualità di legale rappresentante, è legittimato ad agire in giudizio nell’inerzia del curatore, la cui legittimazione esclusiva a far valere il difetto di capacità processuale dell’attore esclude che lo stesso possa essere rilevato d’ufficio o su eccezione della controparte. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Napoli, 24/10/2008)

CAPITOLO VI

GLI OBBLIGHI STRUMENTALI DEL CONTRIBUENTE

Cass. pen. Sez. III, 04/03/2015, n. 267281.

Paragrafo 1. Natura e funzione della contabilità nel sistema giuridico

Ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 5 D.Lgs. 74 del 2000, l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di una società commerciale avente sede legale all'estero ma operante in Italia non sussiste quando la sede della direzione effettiva della società non è situata nel territorio italiano, atteso anche quanto previsto dalle norme internazionali contro le doppie imposizioni fiscali. (In applicazione del principio, la S.C. ha rigettato il ricorso del pubblico ministero avverso l'annullamento di un sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, di beni appartenenti all'amministratore di società avente sede legale ed operativa in Malta da dove, mediante piattaforma informatica, svolgeva in Italia l'attività di concessionario per l'esercizio dei giochi "on line"). (Rigetta, Trib. lib. Roma, 03/11/2014)

Cass. civ. Sez. V, 27/02/2015, n. 4049

Paragrafo 7. La rettifica della dichiarazione

In tema d'IRAP, il contribuente può contestare la debenza del tributo, frutto di errore nella dichiarazione presentata, anche in sede d'impugnazione della cartella di pagamento, nonostante la scadenza del termine di cui all'art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, atteso che le dichiarazioni dei redditi sono, in linea di principio, sempre emendabili, sin in sede processuale, ove per effetto dell'errore commesso derivi, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del dichiarante ad un tributo più gravoso di quello previsto dalla legge. (Rigetta, Commissione Tributaria Regionale Lombardia 03/06/2008)

Cass. civ. Sez. V, 13/01/2016, n. 373

Paragrafo 7. La rettifica della dichiarazione

La dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore, sia esso di fatto o di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile, quando dalla stessa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più

gravosi di quelli che devono restare a suo carico per legge. La dichiarazione dei redditi, invero, non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in conseguenza dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e valutazione sui dati riferiti e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria. Di talché qualora il richiesto tributo sia frutto di un errore nella dichiarazione presentata, il contribuente può contestarne la debenza anche in sede di impugnazione della cartella, nonostante la scadenza del termine di cui all'art. 2, comma 8 bis, D.P.R. n. 322 del 1998.

Cass. civ. Sez. V, 22/01/2016, n. 1165

Paragrafo 7. La rettifica della dichiarazione

La dichiarazione fiscale affetta da errori di fatto o di diritto da cui possa derivare, in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, l'assoggettamento del contribuente a tributi più gravosi di quelli previsti per legge, è emendabile, anche in sede contenziosa. L'anzidetta dichiarazione, invero, ha natura di mera esternazione di scienza.

CAPITOLO VII

PRINCIPI E NOZIONI IN FASE DI ISTRUTTORIA E DI ACCERTAMENTO

Cass. civ. Sez. V, 10/06/2015, n. 12023

Parte I – Paragrafo 3. Il contraddittorio con l'AF e la cooperative compliance

Lo Statuto del contribuente non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in ogni caso, non avrebbe posto la condizione circa la sussistenza delle predette incertezze. Nessuna comunicazione d'irregolarità è dunque dovuta nel caso di iscrizione a ruolo di imposte derivanti da liquidazione in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate, qualora non emergano margini di tipo interpretativo o comunque di errori o di altre irregolarità formali, e ciò tanto più quando si tratti del tardivo versamento di imposte dichiarate.

Cass. civ. Sez. V, 10/06/2015, n. 11993

Parte I – Paragrafo 3. Il contraddittorio con l'AF e la cooperative compliance

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria proceda ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali ai sensi dell'art. 12, comma 1, della legge n. 212 del 2000, il verbale di chiusura delle operazioni deve, in ogni caso e salvo le ipotesi di comprovata impossibilità oggettiva non imputabile all'Amministrazione, essere redatto e consegnato al contribuente non oltre il sessantunesimo giorno precedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio della potestà impositiva, nella specie stabilito dall'art. 57, D.P.R. n. 633 del 1972. L'Amministrazione finanziaria è, invero tenuta, a pena di nullità dell'avviso di accertamento o di rettifica, alla osservanza del termine dilatorio di giorni sessanta decorrenti dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni, prescritto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 citata per la emissione dell'atto impositivo. Qualora al fine di contrastare l'eccezione di nullità dell'avviso per violazione del termine di cui all'art. 12, comma 7, citato, l'Amministrazione alleghi, quale fatto di particolare e motivata urgenza, di non aver potuto rispettare il termine dilatorio indicato, essendosi chiuse le operazioni di verifica in data successiva al sessantunesimo giorno antecedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento dell'imposta, l'oggetto della prova va individuato nella oggettiva impossibilità di adempimento all'obbligo ex lege e, dunque, grava sull'Amministrazione, in conformità al principio di vicinanza del fatto da provare, l'onere di dimostrare che la imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere all'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza od inefficienza.

Cass. civ. Sez. V, 25/02/2015, n. 3777*Parte II – paragrafo 4. Le verifiche bancarie*

In caso di accertamento induttivo fondato sulle risultanze dei movimenti bancari si deve tenere conto, in ossequio al principio di capacità contributiva, non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi, che vanno comunque detratti all'ammontare dei prelievi non giustificati. In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 32, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi e a fronte della quale il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto a individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative.

Cass. civ. Sez. V, 10/06/2015, n. 12021*Parte II – paragrafo 4. Le verifiche bancarie*

In tema di imposte dirette, nelle ipotesi di accertamenti fondati sulle presunzioni, di cui all'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in capo al contribuente è posto l'onere di dimostrare l'esistenza dei costi deducibili. Negli accertamenti bancari fondati sulla presunzione di configurabilità dei versamenti quali ricavi (di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973), l'onere di dimostrare l'esistenza di costi deducibili è dalla legge posto a carico del contribuente. Il giudice di merito può comunque, sulla scorta degli atti di causa, ritenere che la misura dei costi possa essere accertata in una percentuale forfetaria (nel caso in esame 75%) dei ricavi recuperati a tassazione, a condizione che sia spiegato nella sentenza su quali prove documentali o presunte sia fondata la decisione.

Cass. civ. Sez. V, 14/01/2015, n. 407*Parte III – Paragrafo 2. La motivazione*

A norma dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56 del D.P.R. 633 del 1972, ove la motivazione dell'avviso di accertamento contenga un richiamo ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto richiamante salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto. Infatti, in tema di motivazione degli atti di imposizione tributaria, "per relationem", anche l'art. 7 della legge 212 del 2000 nel prevedere che debba allegarsi all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non intende riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione.

Cass. civ. Sez. V, 03/06/2015, n. 11421*Parte III – Paragrafo 5. L'accertamento parziale*

Il principio della tendenziale unitarietà dell'avviso di accertamento, desumibile dall'art. 43, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nel testo vigente "ratione temporis"), comporta che è ammissibile il frazionamento dell'accertamento "in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", sicché non è consentito all'Ufficio sostituire un primo atto di accertamento con altro successivo sulla base degli stessi elementi diversamente valutati. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. delle Marche, 21/10/2008)

Cass. civ. Sez. V, 29/07/2015, n. 16036*Parte IV – Paragrafo 2. L'accertamento analitico induttivo ed extracontabile: le presunzioni*

In materia di garanzie del contribuente, la violazione del diritto di difesa, ed in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'invalidità del provvedimento conclusivo solo se in mancanza di tale irregolarità il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, come si desume dalle sentenze della Corte di giustizia del 3 luglio 2014 in C-129/13 e del 22 ottobre 2013 in C-276/12. (Principio applicato in relazione ad un accertamento induttivo originato dall'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, di cui è stata confermata la legittimità, nonostante l'omessa attivazione del contradditorio preventivo, non avendo il ricorrente neppure prospettato un risultato diverso). (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Campania – Sez. dist. Salerno, 18/07/2014)

Cass. civ. Sez. V, 21/07/2015, n. 15323*Parte IV – Paragrafo 2. L'accertamento analitico induttivo ed extracontabile: le presunzioni*

L'accertamento fiscale operato sulla base degli studi di settore costituisce un sistema unitario, che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, ma l'affianca, di talché è indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili. In sede di accertamento analitico-induttivo, pertanto, l'Amministrazione può basarsi anche solo su alcuni degli elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito del contribuente, pur tratti dagli studi di settore, senza essere tenuta a verificare tutti i dati richiesti per lo studio. Quel che rileva è, dunque, il peso da attribuire agli elementi prescelti e la loro idoneità ad assurgere al rango di presunzioni gravi, precise e concordanti.

CAPITOLO VIII

LE SANZIONI TRIBUTARIE

Cass. civ. Sez. V, 14/01/2015, n. 411

Parte I – Paragrafo 4. L'elemento soggettivo e la colpevolezza

In materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'art. 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, applicabile "ai procedimenti in corso" alla data dell'1 aprile 1998, purché il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo, ha sancito il principio del "favor rei", sicché la sanzione meno grave, più favorevole al trasgressore, ha portata retroattiva nei giudizi pendenti. Tale normativa di carattere generale è applicabile anche alle violazioni in materia di IVA, atteso che il nuovo regime sanzionatorio, introdotto dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed entrato in vigore l'1 aprile 1998, prevede una sistematica repressiva meno onerosa rispetto al precedente sistema. In particolare, l'art. 16 ha abrogato, fra l'altro, l'art. 41 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e l'art. 6, comma 8, ha determinato i margini del "quantum" della pena pecuniaria dovuta in ipotesi di omessa autofatturazione da parte del cessionario o del committente, senza però riproporre, neppure nella riformulazione contenuta nel d.lgs. 5 giugno 1998, n. 203, il pagamento dell'imposta (avente anch'esso, nel regime dell'abrogato art. 41, natura sanzionatoria). (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Verona, 23/07/2007)

Cass. civ. Sez. V, 20/03/2015, n. 5632

Parte I – Paragrafo 4. L'elemento soggettivo e la colpevolezza

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997, applica alla materia fiscale il principio sancito dall'art. 3 della legge di depenalizzazione (legge n. 689 del 1981), in base al quale non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente. L'esimente della buona fede, dunque, rileva solo se l'errore sia inevitabile, occorrendo che l'ignoranza dei presupposti dell'illecito sia incolpevole, ovvero non superabile con l'uso della normale diligenza (conf. cass. civ., sent. n. 15784 del 2012).

Cass. civ. Sez. V, 03/07/2015, n. 13730

Parte I – Paragrafo 5. Il principio di personalità

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, l'art. 7, comma 1, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326, che ha introdotto il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie, si applica solo alle violazioni che, alla data di entrata in vigore del decreto (2 ottobre 2003), non siano state ancora contestate o la sanzione irrogata. Ne consegue che qualora il processo verbale di constatazione, conte-

nente la specifica contestazione delle violazioni accertate, sia stato notificato in data anteriore, resterà applicabile la previgente disciplina di cui all'art. 11 del d.lgs. 18 settembre 1997, n. 472. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Campania – sez. distacc. Salerno, 15/12/2008)

Cass. civ. Sez. V, 14/01/2015, n. 440

Parte I – Paragrafo 8. Le cause di non punibilità

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. L'onere di allegazione della ricorrenza di siffatti elementi di confusione, laddove esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, né che sia consentita censura per la mancata pronuncia d'ufficio, ovvero la declaratoria di inammissibilità della questione perché tardivamente introdotta solo in corso di causa. (Dichiara inammissibile, Comm. Trib. Reg. della Liguria, 10/05/2007)

Cass. civ. Sez. V, 08/05/2015, n. 9356

Parte II – Paragrafo 2. I singoli reati e loro modifiche; d) La dichiarazione omessa (art. 5); a) Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)

In materia di Imposta sul Valore Aggiunto, nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, incombe all'Ufficio l'onere di fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto di fatturazione, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione. Per converso è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo a tal fine sufficiente la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili.

Cass. pen. Sez. III, 11/02/2015, n. 19335

Parte II – Paragrafo 2. I singoli reati e loro modifiche; d) La dichiarazione omessa (art. 5); a) Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)

Risponde dei delitti di emissione ed utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti il consulente di una società il quale, consapevole delle condotte illecite poste in essere dagli amministratori della stessa, fornisca un contributo intenzionale e consapevole alla realizzazione dei fatti criminosi, agevolando e rafforzando il proposito criminoso dei concorrenti nel reato. Risponde quale concorrente del reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, sussistendone gli ele-

menti oggettivo e soggettivo, il consulente fiscale il quale, ancorché consapevole del fatto che una fattura versi in tali condizioni, rediga ugualmente la dichiarazione dei redditi.

Cass. pen. Sez. III, 23/06/2015, n. 31390

Parte II – Paragrafo 8. Le cause di non punibilità

In tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante lo stato di crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, salvo che non provi di aver adottato tutte le iniziative necessarie per provvedere alla corresponsione del tributo. Sul responsabile dell'omissione grava, infatti, l'onere di provare non solo, la non imputabilità alla propria gestione della crisi economica dell'azienda ma anche l'impossibilità di fronteggiare detta crisi ricorrendo ad adeguate misure di salvaguardia. Dunque, l'impossibilità oggettiva dei adempiere deve essere determinata da causa di forza maggiore e tale circostanza deve escludersi in presenza di un possibile margine di scelta da parte del contravvenitore. Può invece affermarsi quando derivi da fatti allo stesso non ascrivibili e dipenda da cause che prescindono dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.

Cass. pen. Sez. III, 11/02/2015, n. 19012

Parte II – Paragrafo 2; a) La dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)

In tema di reati tributari, il dolo nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un indebito vantaggio fiscale in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima. (In motivazione, la Corte ha precisato che il principio di diritto tributario, per il quale incombe sull'Erario l'onere di provare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento della detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, non può essere automaticamente trasposto in sede penale, attesa l'autonomia fra i relativi procedimenti). (Rigetta, Trib. lib. Salerno, 10/03/2014)

CAPITOLO IX

LA RISCOSSIONE

Cass. civ. Sez. VI – 5 Ordinanza, 28/07/2015, n. 15957

Parte II – paragrafo 1. Gli atti prodromici: l'avviso bonario

In tema di impugnazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, nonostante l'elencazione di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 abbia natura tassativa, i principi costituzionali di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 della Costituzione) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 della Costituzione) impongono di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'Ente Impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche. Ne consegue che anche l'avviso bonario di cui al quarto comma dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, così come accade anche per la comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, è atto immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario.

Cass. civ. Sez. V, 17/07/2015, n. 15029

Parte II – paragrafo 1. Gli atti prodromici: l'avviso bonario

In tema di contenzioso tributario l'elencazione degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, pur dovendosi considerare tassativa, deve interpretarsi in senso estensivo. Per effetto di tale estensione è riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni, fattuali e giuridiche, che li sorreggono, portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria. Così, rientra nel novero degli atti impugnabili l'atto con il quale l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria specifica, seppur tale comunicazione non si concluda con una formale intimidazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi, dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto.

Cass. civ. Sez. V, 01/07/2015, n. 13499

Parte II – paragrafo 2. Il ruolo

In tema di riscossione delle imposte dirette, l'iscrizione a ruolo ex art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, deve fondarsi su un accertamento definitivo ed è, pertanto, legittima quando, al momento della stessa, i termini per l'impugnazione siano decorsi e non sia stato proposto alcun ricorso avverso il sottostante accertamento, atteso che è irrilevante un'eventuale impugnazione successiva, mentre, invece, è esclusa la definitività dell'accertamento quando, al momento dell'iscrizione a ruolo, sia pendente un giudizio, anche se, in ipotesi, tardivamente introdotto. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Sicilia, sez. distacc. Catania, 21/05/2009)

Cass. civ. Sez. II, 24/03/2015, n. 5898

Parte II – paragrafo 3. La cartella di pagamento e l'accertamento esecutivo

La notificazione di una cartella esattoriale emessa per la riscossione di imposte o di sanzioni amministrative può essere effettuata anche a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, senza necessità che l'esattore rediga apposita relata di notifica, ma con onere in capo allo stesso di conservare per cinque anni la copia della cartella e l'avviso di ricevimento.

Cass. civ. Sez. VI – 5, 07/05/2015, n. 9270

Parte III – paragrafo 2. L'iscrizione di ipoteca sugli immobili del debitore o dei coobbligati

L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo.

Cass. civ. Sez. V, 22/04/2015, n. 8195

Parte IV – paragrafo 3. Il rimborso d'ufficio

In tema di contenzioso tributario, qualora, a fronte di una istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria si limiti, puramente e semplicemente, ad emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento medesimo si configura, per la parte relativa all'importo non rimborsato, come atto di rigetto – sia pure implicito – della richiesta di rimborso originariamente presentata dal contribuente. Ne consegue che detto provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 546/1992, e che deve, invece, ritenersi improponibile una seconda istanza di rimborso (per il mancato accoglimento integrale della prima), con conseguente inidoneità della stessa alla formazione di un silenzio-rifiuto impugnabile.

CAPITOLO X

LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Cass. civ., SS.UU., 2 ottobre 2015, n. 19704

Parte I – Paragrafo 3. La giurisdizione tributaria e la tassatività degli atti impugnabili

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

Cass. civ., Sez. trib., 20 gennaio 2016, n. 955

Parte IV – Paragrafo 1. Motivazione dell’atto impositivo e onere della prova

In tema di onere della prova, anche nel processo tributario vale la regola generale di cui all’art. 2697 c.c., in applicazione della quale l’amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente è tenuta a fornire la prova dei fatti constitutivi della propria pretesa. Alla luce di tanto, il potere di disporre l’acquisizione d’ufficio di mezzi di prova, riconosciuto al giudice dall’art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve essere interpretato alla luce del principio di terietà di cui all’art. 111 Cost., il quale non consente al giudice medesimo di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, ma gli attribuisce soltanto un potere istruttorio in funzione integrativa e non sostitutiva degli elementi di giudizio.

Cass. civ., Sez. trib., 23 ottobre 2015, n. 21593

Parte III – Paragrafo 1. Il giudice tributario: competenza e poteri istruttori

In tema di contenzioso tributario, è ammissibile il ricorso del contribuente avverso il silenzio rifiuto, sebbene notificato ad un ufficio dell’Agenzia delle entrate diverso da quello territorialmente competente a provvedere sull’istanza, atteso il carattere unitario dell’Agenzia delle entrate e la natura impugnatoria del processo, in cui è attribuita la qualità di parte all’ente organo che ha emesso o avrebbe dovuto emettere, in caso di diniego, l’atto, e non alle sue singole articolazioni. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Puglia, 28/04/2009).

Cass. civ., Sez. trib., 7 agosto 2015, n. 16615*Parte VII – Paragrafo 4. Il giudicato tributario*

In tema di contenzioso tributario, va cassata con rinvio la sentenza che decida la causa pregiudicata (nella specie, avente ad oggetto il provvedimento d'irrogazione di sanzioni) in base alla decisione, non ancora passata in giudicato, della causa pregiudiziale (nella specie, consistente nell'annullamento dell'accertamento dei maggiori utili della società di capitali, presupposto delle sanzioni applicate), dovendosi, in tale ipotesi, sospendere il processo pregiudicato ex art. 295 c.p.c., atteso che i principi del giudicato esterno consentono di attribuire efficacia riflessa alle sole sentenze definitive. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Marche, 26/05/2009).

Cass. civ., Sez. trib., 26 febbraio 2016, n. 3852*Parte VI – Paragrafo 3. Il ricorso in Cassazione*

In tema di ricorso per cassazione, la riformulazione dell'art. 360, comma 1 n. 5 c.p.c., operata dall'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito in L. 7 agosto 2012 n. 134, ha ricondotto il vizio di legittimità nell'alveo del "minimo costituzionale" della motivazione della sentenza richiesto dall'art. 111 Cost., venendo, pertanto, a coincidere il vizio di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" con l'esistenza della motivazione in sé, prescindente dal confronto con le risultanze processuali.

Corte cost., 3 marzo 2016, n. 44*Parte III – Paragrafo 1. Il giudice tributario: competenza e poteri istruttori*

È costituzionalmente illegittimo, con riferimento all'art. 24 Cost., l'art.4 del D.Lgs. n. 546/1992 (nel testo ante riforma operata dal D.Lgs. n. 156/2015) nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale. È altresì illegittimo il medesimo articolo, nel testo vigente, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.