

MASSIME FISCALI

A CURA DI PASQUALE MEIS

// Verifiche e controlli
Una presunzione può bastare

■ La Cassazione conferma la "linea dura" sulla validità delle prove indiziarie o presunzioni a carico del contribuente. Con la sentenza 12671 del 13 giugno 2005, la Corte ha ribadito che non ha alcun rilievo il plurale utilizzato dalla legge nell'affermare che le presunzioni devono essere «gravi, precise e concordanti». Una sola presunzione composita può essere sufficiente. Questa unica presunzione (nel caso derivante dall'acquisto da parte del contribuente di un esercizio commerciale) consente di disattendere la contabilità pur apparentemente regolare tenuta dal contribuente stesso, così come di quantificare il reddito presuntivo. Sulla stessa base si può respingere la tesi del contribuente secondo cui l'acquisto era solo apparente. Con la decisione 12674 del 13 giugno 2005, inoltre, la Cassazione ha ancora una volta riconosciuto la validità delle percentuali di ricarico quale criterio di accertamento induttivo.

Cassazione, sentenza 12671, 13 giugno 2005, e 12674, 13 giugno 2005 //

// Contenzioso
Giudice senza vincoli sui poteri istruttori

■ La Corte di cassazione con la sentenza 11485 del 30 maggio 2005 chiarisce che l'esercizio del potere di acquisizione di documenti necessari per la decisione, attribuito alle commissioni tributarie dall'articolo 7, terzo comma, del Dlgs 546 del 31 dicembre 1992 con cui furono riscritte le regole del contenzioso, costituisce una facoltà discrezionale del giudice. Come tale, secondo i giudici di legittimità, non può sofferire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti. Tuttavia, qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di informazioni e documenti, la Commissione tributaria è tenuta a procedere a questa acquisizione. Di conseguenza — ha affermato la Cassazione — di fronte a una informativa della Polizia valutaria secondo cui il contribuente disponeva di cospicui fondi, senza una puntuale indicazione delle coordinate bancarie, il giudice tributario deve esercitare i propri poteri istruttori.

Cassazione, sentenza 12345, 30 maggio 2005 //

// Domanda di rimborso
Quando conta la sostanza

■ Nel filone delle sentenze della Cassazione più attento alla sostanza si colloca la pronuncia 10312 del 17 maggio 2005 secondo cui ove il contribuente presenti istanza di rimborso di imposte indebitamente pagate non è necessario specificare la disposizione che gli attribuisce il potere che intende esercitare. Spetta agli uffici (nel quadro di un leale rapporto di collaborazione con il contribuente) e dopo al giudice tributario inquadrare correttamente la domanda. La Corte ha così censurato il comportamento del fisco che non aveva preso in considerazione la domanda sostenendo che essa appariva presentata secondo le regole dettate dagli articoli 37 e 38 del Dpr 602/1973, mentre avrebbe dovuto essere presentata in base all'articolo 21 del Dlgs 546/1992. Non solo. La Cassazione aggiunge che il contribuente può presentare domanda di rimborso di un'imposta già versata che dovrà essere restituita quando l'Amministrazione riconosca la spettanza di un'esenzione.

Cassazione, sentenza 10312, 17 maggio 2005 //

// Avvisi di accertamento
L'impugnazione vuole tempi rapidi

■ Con due pronunce la Cassazione sottolinea che, anche se per aspetti differenti, i "vantaggi" di impugnare tempestivamente gli avvisi di accertamento. Con la prima sentenza (12690 del 13 giugno 2005) la Corte ricorda in sostanza che se l'avviso non viene tempestivamente impugnato, è vano prendersela con l'avviso di mora. Un principio da tempo consolidato e che ora ha trovato applicazione nel caso particolare in cui la contribuente aveva dedotto di non essere tenuta al pagamento della tassa (Tosap) avendo ceduto l'esercizio. Dovrà dunque pagare e poi recuperare il versato dal cessionario dell'esercizio. Con la seconda sentenza (12336 del 10 giugno 2005) i giudici di legittimità precisano che l'atto con cui l'ufficio finanziario accoglie solo parzialmente un'istanza del contribuente costituisce implicito rigetto dei profili non accolti e quindi deve essere immediatamente impugnato. In caso contrario diverrà definitivo il rigetto delle richieste non accolte.

Cassazione, sentenza 12690, 13 giugno 2005, e 12336, 10 giugno 2005 //

CASSAZIONE/1 ■ Evasione valutata diversamente

Assoluzione penale senza effetti fiscali

Il giudicato penale non ha effetti sul processo tributario. Così la Cassazione, con la sentenza 16 maggio 2005, n. 10269 (di prossima pubblicazione su «Guida Normativa»), è tornata su una questione di assoluto interesse.

Nel caso sottoposto al vaglio dei giudici di legittimità il contribuente contestava la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana poiché, a suo dire, era stato omesso l'esame della sentenza penale irrevocabile del tribunale che lo aveva assolto dai reati ascrittigli.

Con altro motivo di ricorso, inoltre, il contribuente denunciava l'inadeguatezza della presunzione utilizzata dall'ufficio per l'accertamento in quanto basata sul fatto che il numero degli scontrini fiscali non emessi trovava corrispondenza nel numero dei buoni di consegna rinvenuti e riscontrati con il giornale di fondo del misuratore fiscale.

Si trattava, sempre secondo il contribuente, di una presunzione semplice (a buoni di consegna rinvenuti corrispondono altrettanti scontrini emessi) e non, come invece richiesto dalla norma, di una presunzione grave, precisa e concordante.

● **La rilevanza del giudicato penale.** La Suprema corte, richiamandosi all'orientamento già espresso in passato, ha statuito che l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto di quella testimoniale), e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Secondo i giudici, infatti, «l'esistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alle tesi dell'amministrazione».

Come già confermato nella sentenza n. 9109 del 2002 «nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente». I due giudici, infatti, si muovono su binari separati e, pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendo automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, dovendo invece esercita-

re i propri, autonomi, poteri di valutazione della condotta delle parti.

● **La presunzione utilizzata dall'Ufficio.** Anche la censura fondata sull'inadeguatezza della presunzione utilizzata dall'Ufficio per accertare la mancata emissione di scontrini fiscali non ha superato il vaglio della Corte. Le conclusioni degli organi accertatori, fatte proprie dai giudici di secondo grado, in base alle quali il contribuente aveva omesso la contabilizzazione di ricavi, hanno trovato conforto nei buoni di consegna che, riscontrati con il giornale di fondo del misuratore fiscale, hanno consentito di verificare la mancata emissione di scontrini fiscali.

Non è vero, quindi, secondo la Cassazione, che la motivazione della sentenza impugnata si esaurisce nell'affermazione di un riscontro incrociato tra scontrini fiscali non



Presunzioni del Fisco fondate ancora sull'emissione degli scontrini (Fotogramma)

L'incrocio dei dati tra corrispettivi, buoni consegna, misuratori fiscali e scontrini fa emergere le violazioni

emessi, buoni di consegna e giornale di fondo del misuratore fiscale: nel quadro della motivazione si inserisce anche l'elemento della verifica dell'effettivo ammontare dei corrispettivi conseguiti nell'anno in contestazione ricostruito attraverso l'esame dei movimenti bancari, che costituiscono "valida prova presuntiva" di fronte alla quale spetta al contribuente l'onere della prova liberatoria.

Secondo i giudici, pertanto, è il controllo incrociato tra effettivo ammontare dei corrispettivi, "buoni di consegna", giornale di fondo del misuratore fiscale e scontrini a costituire il quadro che consente, nel pieno rispetto delle regole vigenti, il riscontro delle omissioni sanzionabili addebitate al contribuente.

GIAN MARCO COMMITTERI

CASSAZIONE/2 ■ In presenza di cessione d'azienda il tributo è fuori campo e quindi indetraibile

Resta l'Iva addebitata per errore

Per la Corte il mancato recupero dell'imposta si giustifica anche con il principio di neutralità

I PASSAGGI CHIAVE DELLA PRONUNCIA 11457

Così il trasferimento

... secondo l'insegnamento della Suprema corte ai fini della qualificazione di un atto come cessione di azienda non è rilevante che i contraenti abbiano escluso dalla cessione determinati beni aziendali, purché il complesso dei beni oggetto di trasferimento abbia un carattere organico e unitario idoneo a consentire la continuazione dell'esercizio dell'azienda anche in forma ridotta o ristrutturata rispetto all'assetto precedente alla cessione ha, poi, affermato che ciò è proprio quanto si è verificato nel caso di specie, nel quale il soggetto subentrante ha continuato ad utilizzare le linee di produzione già esistenti, utilizzando addirittura involucristi recanti la stampigliatura della stessa cedente ...

ne dell'imposta e dunque il credito Iva esposto. L'ufficio sosteneva che l'esclusione dall'imposta determinava il presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro, che non era stata versata, con conseguente intervento dell'ufficio. La sentenza dunque affronta, principalmente, due diverse e controverse questioni, attinenti a un corretto inquadramento degli elementi e delle circostanze idonee a qualificare un atto quale cessione di azienda e, l'altra, alla ricostruzione del sistema Iva e della sua neutralità.

● **La cessione d'azienda.** Su questa operazione i giudici han-

Rapporti distinti

... sulla neutralità dell'imposta va ribadito che l'operazione imponibile da comunque luogo a tre distinti rapporti con la conseguenza che anche se un'operazione erroneamente assoggettata a Iva priva di fondamento il pagamento dell'imposta da parte del cedente, la rivalsa da costui effettuata nei confronti del cessionario e la detrazione da quest'ultimo operata nella sua dichiarazione Iva fa sorgere il diritto del cedente di chiedere all'amministrazione il rimborso dell'Iva, quello del cessionario di chiedere al cedente la restituzione dell'Iva pagatagli in rivalsa e il potere (dovere) dell'amministrazione di escludere la detrazione dell'Iva pagata in rivalsa dalla denuncia Iva presentata dal cessionario ...

re l'acquisto da parte della società contribuente di un complesso aziendale e non di meri e singoli beni. Se dunque di cessione aziendale si doveva parlare, certamente erronea era stata la fatturazione da parte della cedente con addebito dell'imposta alla controparte.

● **L'indetraibilità dell'Iva.** Il punto allora, e qui si arriva

La Corte di giustizia Ue

... l'esercizio da parte del soggetto passivo del diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva 77/388/CEE, per le merci fornite o per i servizi prestati da un altro soggetto passivo è limitato dall'articolo 17, n. 2, lettera a, della direttiva alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto erano dovute, e non si estende all'imposta dovuta, in forza dell'articolo 21, n. 1, lettera c, della direttiva unicamente perché indicata nella fattura ... lo stesso giudice comunitario ... ha confermato che per conferire il diritto a detrazione, i beni o servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette a imposta ...

al cuore della pronuncia, è proprio quello di stabilire se sia possibile portare in detrazione l'Iva pagata per errore contestualmente a una operazione non soggetta al tributo. L'amministrazione, ovviamente, ritiene non possibile la detraibilità dell'imposta in queste fattispecie proprio per come è stato concepito il sistema dell'Iva e della neutralità della stessa.

Per la verità la questione è stata oggetto di una vera e propria bagarre giurisprudenziale in seno alla stessa Cassazione. Infatti, nella sentenza i giudici non si sono affatto risparmiati nel ripercorrere e citare i precedenti della Corte favorevoli e

DOCUMENTI ONLINE

Il testo delle oltre 40 pagine della sentenza della sezione tributaria della Corte di cassazione 11457 depositata il 30 maggio 2005 www.ilsole24ore.com/norme

CTR LIGURIA ■ Nelle compravendite tra un'impresa e un privato niente rettifica in base al prezzo

Sugli immobili più limiti ai controlli

In un contratto di compravendita immobiliare tra un'impresa e un privato acquirente, la divergenza tra il corrispettivo dichiarato e il valore di mercato dei beni compravenduti non può essere considerata quale presunzione grave, precisa e concordante, e cioè tale da legittimare l'accertamento, induttivo appunto, di attività non dichiarate: è quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale della Liguria nella sentenza n. 6 depositata l'11 marzo 2005 (pubblicata sullo speciale «Commissioni tributarie» n. 4/2005 di Guida Normativa).

● **Il fatto.** Nel caso esaminato dai giudici liguri, un'impresa di costruzione aveva effettuato alcune vendite im-

mobiliari dichiarando corrispettivi ritenuti anomali in quanto difformi rispetto alle correnti condizioni di mercato. Da qui l'accertamento induttivo di maggiori ricavi presunti, contestato dal contribuente.

Secondo i giudici, il legislatore dà rilevanza al valore normale solo per le transazioni tra soggetti residenti e non residenti, negli atti di assegnazione di beni ai soci e nelle ipotesi di autoconsumo.

● **La rilevanza del prezzo.** Pertanto, il prezzo di cessione delle compravendite immobiliari quale pattuito tra i contraenti non è rettificabile sulla base del presupposto valore di

mercato della unità immobiliare oggetto di compravendita; il valore di mercato ha bensì rilevanza, ma nell'ambito dell'imposta di registro (che è imposta sul valore e non sul corrispettivo) ma non certamente in

relazione alla imposizione sul reddito, ai cui fini rileva esclusivamente il prezzo del bene ceduto (salva la effettiva dimostrazione dell'incasso, da parte dell'impresa cedente, di un

corrispettivo superiore a quello risultante dichiarato nel contratto). Quindi, nell'ambito delle imposte sui redditi, il principio fondamentale è quello dell'attendibilità del corrispettivo dichiarato nel contratto, essendo assai circoscritti i casi nei quali la tassazione avviene sulla base del valore normale dei beni oggetto di contrattazione.

In altri termini, se non è precluso al fisco il potere di controllo, in sede di accertamento, dei prezzi convenuti tra le parti con quello di mercato, il recupero potrà essere effettuato solo se l'amministrazione stessa sia in possesso di

elementi concreti che dimostrino come i corrispettivi dichiarati nelle cessioni siano inferiori a quelli effettivamente realizzati.

● **Le conclusioni.** In sostanza, la divergenza tra il prezzo dichiarato e il valore di mercato, sebbene possa costituire un indizio di simulazione del prezzo, da sola non possiede la capacità di fondare una presunzione munita dei requisiti richiesti dalla legge per superare la prova offerta dalle dichiarazioni contrattuali e dalla contabilità del contribuente: l'amministrazione finanziaria non può rettificare l'atto in quanto il prezzo è difforme dal valore normale.

ANGELO BUSANI

I NUMERI DELLA SETTIMANA

Tfr			
Coefficienti di rivalutazione del Tfr			
Variazioni su dicembre 2003 (%)			
2004	dal 15 aprile	al 14 maggio	1,115764
	dal 15 maggio	al 14 giugno	1,363916
	dal 15 giugno	al 14 luglio	1,673645
	dal 15 luglio	al 14 agosto	1,860222
	dal 15 agosto	al 14 settembre	2,108374
	dal 15 settembre	al 14 ottobre	2,233374
	dal 15 ottobre	al 14 novembre	2,358374
	dal 15 novembre	al 14 dicembre	2,668103
	dal 15 dicembre	al 14 gennaio 2005	2,793103
Variazioni su dicembre 2004 (%)			
2005	15 gennaio	14 febbraio	0,125000
	15 febbraio	14 marzo	0,492131
	15 marzo	14 aprile	0,738196
	15 aprile	14 maggio	1,105327
	15 maggio	14 giugno	1,351392

Nota: tabella completa su «Il Sole-24 Ore» del 16 giugno 2005. Fonte: Istat

Tasso ufficiale di riferimento			
Ex Tasso ufficiale di sconto (Tus) determinato dalla Banca d'Italia			
Dal	Al	Tasso di riferimento	
9.02.2000	21.03.2000	3,25%	
22.03.2000	03.05.2000	3,50%	
4.05.2000	14.06.2000	3,75%	
15.06.2000	5.09.2000	4,25%	
6.09.2000	10.10.2000	4,50%	
11.10.2000	14.05.2001	4,75%	
15.05.2001	4.09.2001	4,50%	
5.09.2001	18.09.2001	4,25%	
19.09.2001	13.11.2001	3,75%	
14.11.2001	10.12.2002	3,25%	
11.12.2002	11.03.2003	2,75%	
12.03.2003	8.06.2003	2,50%	
9.06.2003		2,00%	

Nota: ultima variazione «Gazzetta Ufficiale» 131 del 9 giugno 2003. Fonte: «Gazzetta Ufficiale»

Indice delle locazioni			
Variazioni annuali e biennali dell'indice delle locazioni calcolate dall'Istat			
Periodo	Var. 75%	«Gazzetta Ufficiale»	
VARIAZIONI ANNUALI ISTAT			
Gennaio 2005	1,6	1,2	n. 46 del 25.02.2005
Febbraio 2005	1,6	1,2	n. 65 del 19.03.2005
Marzo 2005	1,6	1,2	n. 95 del 26.04.2005
Aprile 2005	1,7	1,275	n. 121 del 26.05.2005
Maggio 2005	1,7	1,275	
VARIAZIONI BIENNALI ISTAT			
Gennaio 2005	3,6	2,7	n. 46 del 25.02.2005
Febbraio 2005	3,8	2,85	n. 65 del 19.03.2005
Marzo 2005	3,6	2,7	n. 95 del 26.04.2005
Aprile 2005	3,7	2,775	n. 121 del 26.05.2005
Maggio 2005	3,8	2,85	

Fonte: Istat

I cambi mensili del Fisco				
Cambio delle valute estere in ciascun mese ai fini dell'articolo 110, comma 9, del Testo unico sui redditi				
Valuta estera	Gennaio 2005 (1)	Febbraio 2005 (2)	Marzo 2005 (3)	Aprile 2005 (4)
	Per 1 euro			
Dollaro Usa	1,31193	1,30143	1,32007	1,29379
Yen	135,633	136,55	138,833	138,836
Lira sterlina	0,698667	0,68968	0,692331	0,682933
Franco svizzero	1,54688	1,55011	1,54938	1,54746
Corona ceca	—	29,957	29,7712	30,1338
Corona danese	7,44049	7,44268	7,44658	7,44991
Corona estone	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466
Corona norvegese	8,2125	8,3199	8,18799	8,17629
Corona svedese	9,04759	9,08524	9,08843	9,16701
Dollaro australiano	1,71466	1,667	1,68062	1,67378
Dollaro canadese	1,60597	1,61276	1,6064	1,59911
Dollaro neozelandese	1,862	1,81922	1,8081	1,79673
Forint ungherese	246,483	243,686	244,81	248,19
Lira cipriota	0,581705	0,583145	0,58319	0,582819
Tallero sloveno	239,772	239,736	239,701	239,654
Zloty polacco	4,07941	3,98666	4,01227	4,15593

Note: (1) «Gazzetta Ufficiale» n. 46 del 25 febbraio 2005 - (2) «Gazzetta Ufficiale» n. 69 del 24 marzo 2005 - (3) «Gazzetta Ufficiale» n. 102 del 4 maggio 2005 - (4) «Gazzetta Ufficiale» n. 119 del 24 maggio 2005

IN COLLABORAZIONE CON LA RIVISTA INDICI MENSILI / IL SOLE-24 ORE