Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

13

2 aprile 2018

Contraddittorio nelle **indagini finanziarie**: il parere della Guardia di Finanza

La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'**utile extracontabile**

Aspetti operativi dei **PIR**: problematiche ancora aperte

Irrilevanti ai fini IVA i ***transfer pricing adjustments***

Opposizione a cartelle di pagamento per l'**IRAP** sui lavoratori autonomi

Crediti d'imposta per il ***welfare*** di comunità

Dichiarazione fraudolenta e documenti detenuti ai fini di prova

Compensazioni orizzontali e verticali in cerca di "conferme"

Notifica al precedente difensore: inesistenza o nullità?

Plusvalenze da partecipazione realizzate in Italia da società non residenti

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA GRATIS LA APP

edicola professionale

Contiene I.P.

Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

ISSN 1124-9307

Cod. 231795
Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA InPratica FISCO è già on line

EDIZIONE 2018

Y49GABN

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con One FISCALE per approfondire

effige.com

Wolters Kluwer

ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti
Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani
Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli
Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo
Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli
Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro
Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani
Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni
Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani
Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri
Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio
Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo
Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio
Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes
Dottore commercialista

Massimo Miani
Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza
Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce
Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio
Avvocato in Roma

Alessandro Sura
Dottore commercialista

Stefano Trettel
Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente
Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.
Rivista settimanale - Anno XLII

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "*il fisco*", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "*non trasferibile*" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle \edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.
Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Approfondimento

Accertamento

Il contraddittorio in occasione delle indagini finanziarie: il parere della Guardia di Finanza
di Gianfranco Ferranti 1207

La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile
di Antonio Zappi 1217

Redditi di capitale

Gli aspetti operativi dei PIR chiariti dall'Agenzia delle entrate e le problematiche ancora aperte
di Sabrina Capilupi 1223

IVA

Irrilevanti ai fini dell'IVA i *transfer pricing adjustments*
di Diego Avolio, Matteo Ravera e Benedetto Santacroce 1232

IRAP

Ripartizione dell'onere della prova nell'opposizione a cartelle di pagamento per l'IRAP sui lavoratori autonomi
di Federico Sorrentino 1237

Terzo settore

I crediti d'imposta per il *welfare* di comunità e il contrasto alla povertà educativa
di Gabriele Sepio e Fabio Massimo Silvetti 1242

Reati tributari

Dichiarazione fraudolenta e documenti detenuti ai fini di prova nei confronti del Fisco
di Ivo Caraccioli 1246

Riscossione

Compensazioni orizzontali e verticali in cerca di "conferme"
di Alessandro Gulisano e Nicola Saraco 1252

Processo tributario

Notifica al precedente difensore: inesistenza o nullità?
di Cristina Faone 1258

Fiscalità internazionale

Aggravata l'imposizione su plusvalenze da partecipazione realizzate in Italia da soggetti societari non residenti
di Alberto Crosti 1264

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA - Detrazione - Destinazione del bene alla realizzazione di operazioni imponibili IVA - Immobile inutilizzato da oltre due anni - Circostanze indipendenti dalla volontà del soggetto passivo - Detrazione - Ammissibilità
(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. VII, Pres. e Rel. Rosas - Sent. causa C-672/16 del 28 febbraio 2018) (stralcio) con commento di Marco Peirolo 1268

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sommario

Corte di Cassazione

Accertamento - Poteri degli Uffici - Invio di un questionario per la richiesta di dati e notizie di carattere specifico - Mancata risposta da parte del contribuente - Utilizzabilità in sede contenziosa dei documenti non prodotti - Esclusione
(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Mocci - Ord. n. 4001 del 10 gennaio 2018, dep. il 19 febbraio 2018) con commento di Marco Denaro **1274**

Accertamento - Avviso di accertamento - Notifica - Notifica eseguita in via diretta - Mancato recapito della raccomandata - Rilascio dell'avviso di giacenza - Perfezionamento della notifica - Decorsi 10 giorni dalla data dal rilascio dell'avviso di giacenza - Giorno del ritiro della raccomandata da parte del destinatario - Irrilevanza
(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Conti - Ord. n. 4049 del 9 gennaio 2018, dep. il 20 febbraio 2018) con commento di Massimo Cancedda **1277**

Accertamento - Accertamento induttivo - Compensi desunti dall'acquisto di una rilevante quantità di materiale "usa e getta" - Legittimità - Mancato scostamento tra redditi dichiarati e studi di settore - Irrilevanza
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Bernazzani - Ord. n. 4168 del 9 novembre 2017, dep. il 21 febbraio 2018) con commento di Antonino Russo **1280**

Reati tributari - Confisca - Abrogazione della norma incriminatrice - Revoca della sentenza irrevocabile di condanna anche nella parte relativa alla confisca - Necessità
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Savani, Est. Macrì - Sent. n. 8421 del 12 gennaio 2018, dep. il 21 febbraio 2018) con commento di Ciro Santoriello. **1284**

Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Trasferimento della residenza nel Comune in cui è situato l'immobile agevolato entro 18 mesi - Necessità - Mancato trasferimento - Cause di forza maggiore - Necessità - Occupazione abusiva dell'immobile da parte dal custode fin dal momento del rogito - Insussistenza
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Stalla, Est. Balsamo - Ord. n. 4591 del 23 gennaio 2018, dep. il 28 febbraio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio. **1287**

Commissioni tributarie

Accertamenti - Accertamenti bancari - Prelevamenti bancari degli imprenditori - Presunzione di imponibilità - Sussistenza - Introduzione nel 2016 di soglie di inoperatività della presunzione - Retroattività
(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Isernia, Sez. I, Pres. Longo, Est. Di Geronimo - Sent. n. 12 del 15 dicembre 2017, dep. il 9 gennaio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio. . **1291**

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio **1294**

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE

C-672/16 del 28.02.2018 (Sez. VII) **1268**

Corte di Cassazione

n. 4001 del 10.01.2018, dep. il 19.02.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.) **1274**
n. 4049 del 9.01.2018, dep. il 20.02.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.) **1277**
n. 4168 del 9.11.2017, dep. il 21.02.2018 (Sez. trib.) (Ord.) **1280**
n. 8421 del 12.01.2018, dep. il 21.02.2018 (Sez. III pen.) **1284**
n. 4591 del 23.01.2018, dep. il 28.02.2018 (Sez. trib.) (Ord.) **1287**

Commissioni tributarie

Isernia, n. 12 del 15.12.2017, dep. il 9.01.2018 (Sez. I) **1291**

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fisconline

il fisco

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il contraddittorio in occasione delle indagini finanziarie: il parere della Guardia di Finanza

di Gianfranco Ferranti (*)

La questione dell'obbligatorietà o meno del contraddittorio endoprocedimentale nell'ambito delle indagini finanziarie è stata ampiamente dibattuta in dottrina e nella giurisprudenza di legittimità. Il Comando Generale della Guardia di Finanza ha affrontato anche tale questione nella circolare n. 1/2018, proponendo soluzioni interpretative ed operative ragionevoli e di buon senso e quindi senz'altro condivisibili.

1. Premessa

Il Comando Generale della Guardia di Finanza ha emanato il 27 novembre 2017 la circolare n. 1/2018, recante il nuovo "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", con il quale sono state aggiornate le direttive concernenti l'esecuzione delle verifiche, dei controlli fiscali e delle indagini di polizia economico-finanziaria finalizzate al contrasto dell'evasione, dell'elusione e delle frodi fiscali, precedentemente contenute nella circolare n. 1/2008.

Tra le numerose tematiche affrontate dall'ampia circolare in esame, articolata in quattro volumi, assume particolare rilevanza quella del **contraddittorio endoprocedimentale**, alla quale le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno dato, nella sentenza n. 24823/2015, una soluzione che ha sollevato numerose critiche e problematiche operative.

Il legislatore non è intervenuto a risolvere definitivamente la questione, nonostante l'apposita previsione contenuta nella Legge delega in materia fiscale (1), e la Corte costituzionale ha evitato, nelle ordinanze del 13 luglio 2017, nn. 187, 188 e 189, di prendere posizione al riguardo (2).

Tale problematica assume dei connotati particolari in presenza di **indagini finanziarie**, perché la normativa in materia stabilisce che i prelevamenti e i versamenti si possono porre a base delle rettifiche solo se il contribuente non indica il soggetto beneficiario, il che richiede, evidentemente, lo svolgimento del contraddittorio. Si tratterebbe, quindi, di una delle ipotesi in cui l'obbligo del contraddittorio è richiesto espressamente dalla legge.

La giurisprudenza prevalente della Cassazione sostiene, invece, che l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede l'**invito al contribuente** a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, non imporrebbe all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuirebbe una **mera facoltà**, della quale può avvalersi in piena discrezionalità. Il

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Legge 11 marzo 2014, n. 23.

(2) Si veda G. Ferranti, "La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale", in *Corr. Trib.*, n. 36/2017, pag. 2767.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mancato esercizio di tale facoltà non potrebbe, quindi, determinare l'illegittimità dei controlli e dell'accertamento.
Il Comando Generale ha, al riguardo, emanato, nella circolare n. 1/2018, delle istruzioni che, pur nel rispetto degli orientamenti giurisprudenziali, risultano improntate a ragionevolezza e buon senso, riconoscendo che la **valorizzazione del contraddittorio**, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e strumento di garanzia del "giusto procedimento", è "immanente anche all'ordinamento tributario nazionale".
Con riguardo alle verifiche fiscali svolte mediante il ricorso allo strumento delle indagini finanziarie il contraddittorio endoprocedimentale avente ad oggetto l'esame delle risultanze bancarie acquisite è stato ritenuto "**sempre opportuno**" ed è stato, pertanto, affermato che "i militari devono comunque procedere, ordinariamente, a dar corso al contraddittorio. Ciò al fine di pervenire alla formulazione di proposte di riprese fiscali adeguatamente motivate, risultanti dalla valutazione degli effetti della presunzione legale alla luce della diversa situazione di ogni soggetto e di ogni attività economica, quale emergente non solo dalle altre risultanze dell'attività ispettiva ma anche dalla ricostruzione prospettata dal contribuente stesso, condivisibile o confutabile che sia, ma comunque certamente suscettibile di compiuto e doveroso esame".
Si tratta di affermazioni senz'altro condivisibili e finalizzate, oltre che ad evitare l'insorgere di controversie, soprattutto a rendere più rapida ed efficace l'azione di controllo, evitando recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto con il contribuente.

2. Il contraddittorio con il contribuente

Nella precedente circolare del 29 dicembre 2008, n. 1, il Comando Generale della Guardia di Finanza aveva considerato l'istituto del contraddittorio "utile e opportuno", pur non sussistendo alcun obbligo giuridico al riguardo e quindi conseguenze negative ai fini dell'accertamento in assenza dello stesso.
Nella circolare n. 1/2018 è stato adesso affermato che "nel corso delle operazioni ispettive è normale che si instauri o comunque si determini, a vario titolo, un confronto fra verificatori e contribuente relativamente ad aspetti 'tecnici' riferiti, ad esempio, a situazioni complesse o poco chiare di cui appare utile acquisire ogni possibile spiegazione, ovvero ad aspetti, anche riguardanti le caratteristiche e le condizioni di esercizio della specifica attività economica interessata, presi o da prendere in considerazione ai fini del ricorso a metodologie di controllo di carattere indiretto-presuntivo".
In base al disposto dell'art. 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 12 della Legge n. 212/2000 è stato ritenuto che: a) qualora i verificatori avanzino **richieste al contribuente**, queste devono essere **verbalizzate**, così come le relative risposte; b) il contribuente, o chi per lui, ha il diritto di formulare **osservazioni** e richieste che devono essere, parimenti, **oggetto di verbalizzazione**; c) lo stesso contribuente, dopo la chiusura delle operazioni, ha comunque **sessanta giorni di tempo** per comunicare agli Uffici osservazioni e richieste che devono essere da questi esaminate.
Non è stato, però, ritenuto "emergere, almeno in maniera immediata, un obbligo per i verificatori di formulare richieste al contribuente in ordine ai rilievi formulati o comunque di sollecitare quest'ultimo ad esprimersi al riguardo. In questo senso si esprime anche la prevalente giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'attività di verifica e di controllo fiscale non impone un necessario e immediato confronto con il contribuente, trattandosi di attività strumentale all'accertamento e non autonomamente impugnabile quanto ai suoi esiti conclusivi".
Sono state, al riguardo, richiamate le sentenze della Corte di cassazione del 24 giugno 2014, n. 14290, e del 3 marzo 2001, n. 3128, in base alle quali "l'attività accertativa della Guardia di Finanza e degli Uffici finanziari, essendo soltanto di carattere amministrativo, pur dovendosi svolgere nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitri e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio. Di conseguenza va escluso che le risultanze emerse dalla attività di verifica prodromica all'emissione dell'avviso di accertamento o di rettifica non possano costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva a tale avviso sottesa, per il solo fatto della mancata immediata loro contestazione al contribuente in sede di verifica".
È stato, tuttavia, evidenziato che "la valorizzazione del contraddittorio, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e strumento di garanzia del '**giusto procedimento**', è una tendenza chiara e riconoscibile dell'ordinamento tributario. Anche la Corte di Giustizia ha elevato il contraddittorio a principio generale del diritto comunitario, sancendone la doverosa applicazione ogni volta che l'amministrazione si proponga di adottare un atto lesivo o modifica-

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tivo della sfera giuridica del destinatario (3) e tale principio, dotato di forza espansiva, può oramai dirsi immanente anche all'ordinamento tributario nazionale".

È stata poi effettuata un'accurata ricostruzione dell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità sulla questione in esame, ricordando che "le Sezioni Unite della Cassazione:

- con le sentenze 'gemelle' nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, hanno affermato che gli **studi di settore**, al pari dei parametri e degli altri accertamenti standardizzati, sono qualificabili come un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è predeterminata in via normativa, ma è configurabile solo in esito al contraddittorio da attivarsi obbligatoriamente con il contribuente, a pena di nullità;
- con sentenza n. 18184 del 28 luglio 2013, hanno affermato che l'inosservanza del **termine dilatorio di 60 giorni** che deve intercorrere tra la consegna del p.v.c. al contribuente e l'emanazione dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, 'in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente';
- con sentenza n. 19667 del 18 settembre 2014, hanno affermato il principio secondo cui 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. Il 'contraddittorio endoprocedimentale', infatti, 'costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa';
- con sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, hanno precisato che differentemente dal **diritto dell'Unione Europea**, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un **generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale**, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi 'non armonizzati', l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi 'armonizzati', avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (4).

È stato, infine, ricordato che "anche la Corte costituzionale, con la sentenza n. 132 del 7 luglio 2015, nel rigettare la **questione di legittimità costituzionale** del previgente art. 37-*bis*, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, ha evidenziato che il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo, con la conseguenza che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione".

Si ricorda, peraltro, che la stessa Corte costituzionale, dopo l'emanazione della sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 24823/2015, ha evitato di esprimersi in merito alla questione dell'esistenza o meno nel nostro ordinamento dell'obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale (anche con riguardo ai tributi non armonizzati). Nelle ordinanze del 13 luglio 2017, nn. 187, 188 e 189 è stata, infatti, affermata la **manifesta inammissibilità** delle questioni di legittimità costituzionale sollevate al riguardo

(3) Sono state richiamate le sentenze della Corte di Giustizia del 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics e del 18 dicembre 2008, causa C-349/07, Sopropè.

(4) Tale principio è stato, da ultimo, richiamato dalla Cassazione nella ordinanza del 7 marzo 2018, n. 5408.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

da tre Commissioni tributarie di merito, fondata su aspetti di carattere meramente procedurale.
Particolarmente rilevante è, quindi, la "apertura" che il Comando Generale ha operato raccomandando ai propri reparti il "dovere" del contraddittorio.
È stato, infatti, affermato che "una costruttiva ed equilibrata dialettica, adeguatamente formalizzata, fra verificatori e soggetto ispezionato sia non solo opportuna ma anche doverosa. Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, infatti, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto. Per quanto sopra, i verificatori devono profondere ogni sforzo, anche di carattere organizzativo, per porre il contribuente nelle migliori condizioni di rispondere alle richieste formulategli e/o di fornire elementi probatori a suo discarico, evitando, tendenzialmente, di formalizzare le irregolarità riscontrate nell'ultimo giorno di attività senza un precedente confronto con il contribuente o con il soggetto che lo assiste, fatti salvi casi eccezionali dettati da particolari e motivate ragioni di urgenza".

3. Il contraddittorio nelle indagini finanziarie secondo la Cassazione

La Corte di cassazione ha in passato più volte affermato che l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire **dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari**, "non impone all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuisce una mera facoltà, della quale può avvalersi in **piena discrezionalità**. Il mancato esercizio di tale facoltà non può quindi determinare l'illegittimità della verifica operata sulla base dei medesimi accertamenti" (5). Nella giurisprudenza di merito non sono, peraltro, mancate nel tempo pronunce in senso contrario (6).
Tale orientamento interpretativo si era interrotto nel 2015, ad opera di due sentenze che si erano espresse in senso contrario.
Nella articolata sentenza del 5 marzo 2015, n. 4314, era stato, infatti, affermato che il contraddittorio preventivo è obbligatorio anche in caso di controlli basati sulle indagini finanziarie, facendo richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea (7) e delle Sezioni Unite della Cassazione (8). In tale sentenza era stato precisato che tale obbligo non sussiste, però, nei riguardi del **socio accomandante** che nega la riferibilità delle somme transitate nei suoi conti alla società accertata, in quanto in tal caso il difetto di contraddittorio può essere opposto soltanto da quest'ultima.
La successiva sentenza del 18 settembre 2015, n. 18370, ha attribuito valore decisivo al rilievo che non era stato rispettato il principio del "**contraddittorio delle parti**", in quanto non era mai stata data la possibilità al contribuente di fornire la prova contraria in merito all'utilizzo ai fini dell'accertamento nei suoi confronti dei dati delle movimentazioni bancarie dei conti intestati esclusivamente alla suocera. È stata, al riguardo, censurata la motivazione della decisione di merito, non essendo stato ritenuto sufficiente il "fugace accenno della sentenza" al fatto che la liquidità "non giustificava il movimento del conto" (9).
Dopo pochi mesi è, però, intervenuta la sentenza delle Sezioni Unite della stessa Corte del 9 dicembre 2015, n. 24823, che ha sancito, come già ricordato in precedenza, che "differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di con-

(5) In tal senso si sono espresse, tra le altre, le sentenze: del 18 gennaio 2002, n. 518; del 26 febbraio 2002, n. 2814; del 29 marzo 2002, n. 4601; del 17 maggio 2002, n. 7267; del 7 maggio 2003, n. 6910; del 27 maggio 2005, n. 13808; del 23 marzo 2006, n. 14675; del 21 dicembre 2007, n. 27032; del 7 febbraio 2008, n. 2821; del 5 giugno 2008, n. 14847; del 20 giugno 2008, n. 16837; del 23 luglio 2008, n. 20268; del 5 febbraio 2009, n. 2752; del 26 giugno 2009, n. 15172; del 9 ottobre 2009, n. 21454; del 3 marzo 2010, n. 5051; del 10 gennaio 2013, n. 446; del 1°febbraio 2013, n. 2484; del 15 maggio 2013, n. 11624; del 16 maggio 2014, n. 10767; del 5 dicembre 2014, n. 25770.

(6) Quali, ad esempio, le sentenze: della Commissione tributaria provinciale di Chiavari del 14 dicembre 1994, n. 527; della Commissione tributaria provinciale di Monza del 20 maggio 1996, n. 1392; della Commissione tributaria regionale di Torino del 14 luglio 2004, n. 8, che ha annullato l'accertamento basato sul controllo bancario perché il contraddittorio era stato instaurato in via telefonica.

(7) Sentenze del 12 dicembre 2002, causa C-395/00 - Cipriani - del 18 dicembre 2008, causa C-394/07 - Sopropè -, del 22 ottobre 2013, causa C-276/12 - Sabou - e del 10 settembre 2013, causa C-283/13 - G. e R. -.

(8) Sentenze del 18 dicembre 2009, n. 26635 - in materia di parametri -, del 29 luglio 2013, n. 18184 - concernente l'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 -, e del 18 settembre 2014, n. 19667 e 19668 - riguardanti il procedimento di iscrizione ipotecaria in materia tributaria -.

(9) Si veda G. Ferranti, "L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale per le indagini finanziarie", in *Corr. Trib.*, n. 46/2015.