

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

25 SETTEMBRE

2017

36

ACCERTAMENTO

- Contraddittorio preventivo
- Costi connessi ai maggiori ricavi accertati induttivamente

FISCALITA' INTERNAZIONALE

Utili black list e disciplina CFC

REDDITI D'IMPRESA

- Rinuncia ai crediti da parte dei soci
- Sale and lease back

RISCOSSIONE

Termine per la notifica della cartella di pagamento

IVA

- Economicità delle operazioni
- Registrazione delle fatture

ANTIRICICLAGGIO

Obblighi di adeguata verifica della clientela

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Disposizioni antielusive ACE
- Derivazione rafforzata
- Prescrizione dei reati tributari
- Rimborsi per l'uso aziendale di cellulari
- Contratti di rete tra imprese agricole

Anno XL - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

Il valore della consulenza parte dall'uso degli strumenti giusti

**BILANCIO, RATING
E RENDICONTO FINANZIARIO**
Strumenti evoluti di analisi
per valutare le performance
aziendali

IL NUOVO TOOL ONLINE PER:

- fornire un'analisi evoluta della situazione economico-finanziaria dell'azienda cliente partendo dal suo bilancio;
- suggerire soluzioni per migliorare le performance e affrontare eventuali crisi aziendali;
- elaborare il rating secondo i criteri più utilizzati dalle banche;
- riclassificare il bilancio e redigere il rendiconto finanziario, obbligatorio da quest'anno;
- migliorare l'efficienza lavorativa, usufruendo di elaborazioni automatiche.



Y20EZCL

scopri di più su
www.consulenzazienda.it



Cerca il tuo consulente editoriale
su shop.wki.it/agenzie



Scrivi a
info.commerciali@wki.it



Chiama il numero 02/824761



UNA QUALITÀ CERTIFICATA - WOLTERS KLUWER Italia s.r.l. è certificata ISO 9001: 2008
per la progettazione e realizzazione di soluzioni e servizi editoriali digitali per professionisti, aziende ed enti pubblici.

Accertamento

La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale

La Corte costituzionale, nelle ordinanze nn. 187, 188 e 189 del 2017, ha ritenuto inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate in merito alle disposizioni normative che non prevedono l'obbligo del contraddittorio "preventivo" in materia tributaria. Resta, quindi, ferma l'impostazione interpretativa delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che hanno stabilito, nella sentenza n. 24823/2015, che il contraddittorio obbligatorio è previsto soltanto per i tributi "armonizzati" e nei casi espressamente sanciti in via normativa. La giurisprudenza di legittimità si sta adeguando a questo principio e sta iniziando ad affrontare la problematica relativa agli accertamenti riguardanti sia le imposte sui redditi e l'IRAP che l'IVA.

di Gianfranco Ferranti

2767

Il necessario riconoscimento dei costi connessi ai maggiori ricavi accertati induttivamente

L'approccio seguito dalla sentenza della Corte di cassazione n. 5150/2017 pare assolutamente rispettoso del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, così come interpretato dalla giurisprudenza costituzionale e dalla dottrina. Il tributo, infatti, deve essere riferito ad un fatto idoneo a testimoniare una capacità economica "attuale" ed "effettiva". Per un immanente principio di correlazione applicabile in tema di reddito d'impresa, a ricavi tassati (seppure a seguito di accertamento) non possono che corrispondere costi deducibili. Solo per tale via un ricavo si trasforma in reddito. Diversamente, si assoggetterebbe ad imposta il profitto lordo, anziché quello netto, in violazione del predetto art. 53 della Costituzione.

di Pierluigi Antonini

2776

Fiscalità internazionale

Rapporti tra regime di tassazione degli utili provenienti da Paesi black list e disciplina CFC

Tra le misure introdotte dal D.Lgs. n. 147/2015 (Decreto Internazionalizzazione), assumono particolare rilevanza quelle volte a razionalizzare la disciplina delle Controlled Foreign Companies (CFC) nonché le novità introdotte - e per alcuni versi correlate - in materia di tassazione degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata. A poco meno di due anni di distanza dall'introduzione delle novità, la circolare Assonime n. 17/2017 fa il punto (tra l'altro) sul regime di tassazione degli utili provenienti da Paesi non collaborativi, evidenziandone i rapporti con la disciplina CFC, anche alla luce delle ulteriori modifiche delle Leggi di stabilità 2015 e 2016.

di Giacomo Albano e Annalisa Vergati

2782

Redditi d'impresa

I rapporti tra società e soci in caso di rinuncia ai crediti

Assonime, con la circolare n. 17/2017, nell'ambito dei chiarimenti relativi al Modello di dichiarazione dei redditi per le società di capitale, ma estensibili anche alle imprese individuali o costituite in forma di società personale, ha commentato le modifiche all'art. 88 del T.U.I.R. dettate dal D.Lgs. n. 147/2015. In questo articolo vi sono due serie di regole relative alle perdite su crediti: una pro contribuente per contrastare un anomalo indirizzo della Corte di cassazione, secondo cui la perdita relativa ad un cliente incorso in una procedura concorsuale avrebbe potuto essere dedotta solo nell'anno di apertura del procedimento, in palese contrasto con l'evidenza della norma. Le altre pro Fisco, in quanto limitative dell'irrilevanza fiscale delle sopravvenienze attive conseguenti alla remissione dei crediti da parte dei soci o in sede di determinate procedure concorsuali.

di Raffaele Rizzardi

2789

Sancito dall'Agenzia il pieno riconoscimento fiscale delle operazioni di lease-back

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 77/E/2017, ha modificato il proprio orientamento in merito alla rilevanza, ai fini fiscali, delle regole civilistiche di contabilizzazione delle operazioni di sale and lease-back. L'Agenzia, prendendo atto del mutato scenario normativo conseguente al recepimento dell'ultima delle Direttive accounting (2013/34/UE), ha finalmente aperto al pieno riconoscimento delle impostazioni civilistico-contabili anche in ambito fiscale. Si tratta del primo pronunciamento ufficiale dell'Amministrazione finanziaria successivo alla modifica dell'art. 83 del T.U.I.R. attuata per il tramite dell'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 (c.d. Milleproroghe), che ha esteso anche ai soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile il principio c. d. di "derivazione rafforzata" vigente sin dal 2008 per la determinazione dell'imponibile IRES dei soggetti IAS/IFRS adopter. La presa di posizione dell'Agenzia dovrebbe, con ogni probabilità, porre fine al nutrito contenzioso sviluppatosi negli anni circa il trattamento fiscale delle plusvalenze emergenti nell'ambito di operazioni di sale and lease-back e, segnatamente, in merito al timing con cui procedere alla relativa tassazione.

di Gianfilippo Scifoni

2795

Riscossione

Riscossione dei tributi dopo il giudicato

Si tocca con mano quale sia l'effetto (errato) indotto dalla qualificazione della sentenza della Commissione tributaria come sostitutiva dell'atto impositivo impugnato: se l'Amministrazione finanziaria riscuote un atto impositivo, confermato in tutto o in parte da una sentenza, il termine per notificare la cartella di pagamento e, più in generale, per avviare la riscossione coattiva, è quello prescrizione decennale, con conseguente inapplicabilità in tal caso dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, nella parte in cui impone la notifica della cartella entro due anni dalla definitività dell'atto impositivo.

di Massimo Basilavecchia

2803

IVA

La controprestazione come elemento (essenziale) della rilevanza IVA delle operazioni imponibili

La controprestazione, quale elemento essenziale dell'economicità dell'operazione e, dunque, della sua rilevanza ai fini IVA, deve essere pattuita fra le parti al momento dell'insorgere delle reciproche obbligazioni, a nulla rilevando il fatto che successivamente non sia corrisposta. Con tali motivazioni, agganciate alla più recente giurisprudenza dell'Unione Europea, la Cassazione ha deciso, con sentenze nn. 14406/2017, 14407/2017 e 15683/2017, sul non assoggettamento ad IVA dei premi di incentivo e, esattamente all'opposto, ma per le medesime considerazioni, con ordinanza n. 16128/2017, per l'imponibilità dei premi riconosciuti nel comparto automotive.

di Paolo Centore

2809

La registrazione delle fatture tra semplificazioni e nuovi obblighi

All'adempimento principale di fatturare le operazioni effettuate segue, in naturale progressione tra gli obblighi IVA, quello di "registrare" le fatture emesse e ricevute, a sua volta strumentale per la successiva liquidazione e versamento del tributo, nonché per l'obbligo finale della dichiarazione annuale. Alcune norme di "semplificazione" hanno cercato, nel tempo, di limitare l'onere della registrazione, ma altre norme (split payment, reverse charge) obbligano invece ad una maggiore attenzione; tra queste il D.L. n. 50/2017, che ha sostanzialmente riproposto l'obbligo generalizzato di registrazione delle fatture passive. Con riferimento alle fatture attive "emesse" e alle fatture passive "registrate" da includere nella nuova comunicazione telematica dei dati delle fatture, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 87/E/2017 ha fornito alcune interessanti precisazioni. Per converso, la progressiva "dematerializzazione" dell'adempimento della fatturazione, con l'estensione della fatturazione elettronica al settore B2B e la trasmissione telematica dei corrispettivi, supera la necessità dei registri IVA in forma cartacea, per i quali già alcune disposizioni normative stabiliscono l'esonero dall'obbligo della loro tenuta in presenza di determinati presupposti.

di Francesco Scopacasa

2819

Antiriciclaggio

I nuovi obblighi di adeguata verifica della clientela per i professionisti

La centralità dell'adeguata verifica della clientela, nel complesso degli adempimenti richiesti dalla normativa anti-riciclaggio, appare ancor più accentuata a seguito delle modifiche che il D.Lgs. n. 90/2017 ha inserito nel D.Lgs. n. 231/2007, in recepimento della Direttiva UE 2015/849. Nel processo valutativo assume fondamentale importanza la determinazione del livello di rischio del singolo cliente, dal cui esito derivano le misure preventive da assumere anche in ordine ai successivi controlli.

di Lucia Starola

2827



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

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

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 13 settembre 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Esteri Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 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.

La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale

di Gianfranco Ferranti (*)

La **Corte costituzionale**, nelle **ordinanze nn. 187, 188 e 189 del 2017**, ha ritenuto **inammissibili** le **questioni di legittimità costituzionale** sollevate in merito alle disposizioni normative che non prevedono l'obbligo del contraddittorio "preventivo" in materia tributaria. Resta, quindi, ferma l'impostazione interpretativa delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che hanno stabilito, nella sentenza n. 24823/2015, che il **contraddittorio** obbligatorio è previsto soltanto per i **tributi "armonizzati"** e nei **casi** espressamente sanciti **in via normativa**. La giurisprudenza di legittimità si sta adeguando a questo principio e sta iniziando ad affrontare la problematica relativa agli accertamenti riguardanti sia le imposte sui redditi e l'IRAP che l'IVA.

La Corte costituzionale ha evitato di esprimersi in merito alla questione dell'esistenza o meno nel nostro ordinamento dell'obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale. Nelle ordinanze del 13 luglio 2017, nn. 187 (1), 188 e 189 è stata, infatti, affermata la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate al riguardo da tre Commissioni tributarie di merito, fondata su aspetti di carattere meramente procedurale. Le ordinanze di remissione erano state emesse dopo che la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione del 9 dicembre 2015, n. 24823, aveva sancito l'inesistenza, nel nostro ordinamento tributario, di un generalizzato obbligo del detto contraddittorio a pena dell'invalidità dell'atto.

Questa sentenza aveva sollevato unanimi critiche in dottrina (2), costituendo l'esempio emblematico della estrema criticità esistente nei rapporti tra la funzione legislativa e quella giurisprudenziale e delle conseguenti difficoltà nelle quali si vengono a trovare i contribuenti, i professionisti e la stessa Amministrazione finanziaria. La Legge delega in materia fiscale (3) aveva affidato al legislatore delegato il

compito di "rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine" e di subordinare i "successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale". Tale previsione è rimasta, però, inattuata e la Corte di cassazione, con la citata sentenza a Sezioni Unite ha "rimandato la palla" nel campo del legislatore, evidenziando l'esistenza di una dicotomia tra il regime del contraddittorio obbligatorio previsto per i tributi "armonizzati" e quello facoltativo stabilito per i tributi "non armonizzati", il cui "assorbimento... non può... che attendersi dal legislatore, il quale del resto, nei contenuti della Legge n. 23 del 2014, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, dimostra, per parte sua..., di essere consapevole della questione e di intendere farsene carico". La mancata attuazione della delega è stata, altresì, utilizzata quale argomento per dimostrare l'assenza nel nostro ordinamento di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale. Anche la Corte costituzionale ha, da ultimo, evitato di prendere posizione in merito a questa importante e delicata questione.

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

(1) Il testo dell'ordinanza è riportato a seguire.

(2) Si veda da ultimo, per la ricostruzione della vicenda in

esame, V. Baldi, "Ancora in dubbio il diritto al contraddittorio preventivo", in *Corr. Trib.*, n. 8/2017, pag. 631.

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

La situazione sta dando luogo ad una serie di ingiustificate disparità di trattamento in relazione alle diverse modalità di accertamento. Si pensi, ad esempio, alla facoltatività del contraddittorio affermata dalla Cassazione in relazione al “vecchio” redditometro e all’obbligatorietà dello stesso sancita normativamente in relazione a quello “nuovo” e all’orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità secondo il quale gli Uffici non sono obbligati ad instaurare il contraddittorio con i contribuenti in sede di accertamento originato dalle indagini finanziarie, nonostante che le presunzioni si applichino se il contribuente non indica i soggetti beneficiari e non prova che le movimentazioni del conto risultano dalle scritture contabili: attività che richiedono, evidentemente, lo svolgimento del contraddittorio. Fino a pervenire alla paradossale situazione nella quale un accertamento notificato in assenza del contraddittorio potrebbe risultare allo stesso tempo valido e nullo con riguardo al recupero di imposte armonizzate e non (4).

La giurisprudenza di legittimità si è “allineata” ai principi dettati dalle Sezioni Unite - che sono stati riportati nelle motivazioni di numerose sentenze - ed ha sancito la invalidità dell’atto di accertamento anche nei casi in cui la stessa non è espressamente prevista ma la norma impone all’Amministrazione finanziaria di invitare preventivamente il contribuente a fornire la prova contraria (5).

In più di una sentenza la Suprema Corte si è trovata ad affrontare la questione della mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale in relazione ad avvisi di accertamento “misti” - cioè riguardanti imposte armonizzate e non -, affermando che il giudice di merito deve verificare se il contribuente abbia addotto, ai fini dell’IVA, ragioni non meramente pretestuose, come richiesto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

La speranza di pervenire ad una soluzione chiara e definitiva della problematica in esame è al momento riposta nella futura riproposizione della questione di legittimità costituzionale, che dovrà essere effettuata adottando modalità procedurali in grado di superare le contestazioni sollevate dalla Consulta ovvero nell’iniziativa del legislatore, che dovrebbe sancire normativamente l’obbligo generalizzato del contraddittorio, superando anche la condizione, attualmente prevista per la necessità del contraddittorio in caso di liquidazione formale della dichiarazione, della presenza di “incertezze su aspetti rilevanti”.

La posizione delle Sezioni Unite della Corte di cassazione

Nella richiamata sentenza a Sezioni Unite n. 24823/2015 la Corte di cassazione ha affermato 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”.

Di conseguenza, in tema di tributi “non armonizzati” tale obbligo sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali lo stesso risulta specificamente sancito dalla norma mentre per i tributi “armonizzati” (quali l’IVA e le imposte doganali), “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 tem-

(4) Cfr. al riguardo G. Ferranti, “Cassazione e legislatore in ‘corto circuito’ sull’obbligo del contraddittorio”, in *il fisco*, n. 2/2016, pag. 107.

(5) La Corte di cassazione ha affermato, nella sentenza del 27 maggio 2016, n. 10988, che è illegittimo l’avviso di accertamento notificato senza il rispetto del procedimento stabilito dall’art. 110, comma 11, del T.U.I.R. (che è stato successiva-

mente soppresso), in quanto l’inosservanza dell’obbligo di invitare il contribuente a fornire la prova della sussistenza delle esimenti determina l’invalidità dell’atto anche se la stessa non è espressamente prevista dalla norma. Si veda al riguardo il commento di F. Tundo, “La Cassazione sul difetto di contraddittorio per la deduzione dei costi black list”, in *Corr. Trib.*, n. 35/2016, pag. 2669.

pestivamente 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".

Si ricorda che in precedenza le Sezioni Unite della Cassazione avevano, invece, affermato, nelle sentenze del 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668, che il diritto al contraddittorio costituisce un principio generale da applicare a tutti i procedimenti amministrativi tributari, la cui violazione implica la nullità degli atti di accertamento emanati. L'obbligatorietà del contraddittorio preventivo era stata, inoltre, affermata nelle sentenze a Sezioni Unite nn. 26635/2009, 26636/2009, 26637/2009 e 26638/2009 (relative ai parametri e agli studi di settore) e n. 18184/2013 (in merito al c.d. accertamento anticipato). Ad analoghe conclusioni sono giunte anche le sentenze n. 15311/2014 (riguardante la comunicazione dell'esito del controllo formale) e n. 406/2015 (in materia di abuso del diritto).

Nella sentenza n. 24823/2015 è stato, però, rilevato che le osservazioni contenute nelle dette sentenze nn. 19667/2014 e 19668/2014 sarebbero strettamente riferibili "al relativo concreto *decisum*", attesa la particolare specificità della questione devoluta, relativa alle iscrizioni ipotecarie. L'obbligatorietà del contraddittorio in presenza di tali iscrizioni, pena la nullità delle stesse, è stata recentemente ribadita nelle sentenze della Suprema Corte del 22 febbraio 2017, n. 4587, del 14 giugno 2017, n. 14852, e del 22 agosto 2017, n. 20258.

La presa di posizione relativa agli accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore sa-

LA GIURISPRUDENZA

Tributi "armonizzati" e tributi "non armonizzati"

La sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 24823/2015 ha sancito la **obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale per l'accertamento dei tributi "armonizzati"** e non per quelli "non armonizzati", segnalando al tempo stesso la necessità che il legislatore intervenga a restituire sistematicità e coerenza al sistema. Tale intervento non è stato, però, finora adottato.

rebbe stata, invece, adottata "in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di detti accertamenti", in quanto i dati statistici di settore "non assurgono di per sé stessi, se contrastati, al valore di prova nemmeno presuntiva, all'uopo necessitando di essere integrati da elementi concreti desunti dalla realtà economica

dell'impresa del singolo contribuente".

L'affermazione dell'obbligo del contraddittorio per gli accertamenti fondati su ipotesi di abuso del diritto deriverebbe, infine, dalla circostanza che tali ipotesi "non si distinguono morfologicamente dai corrispondenti abusi di diritto di natura comunitaria, sicché un diverso trattamento in tema di contraddittorio... risulterebbe razionalmente intollerabile". L'obbligo del contraddittorio preventivo è stato, com'è noto, successivamente introdotto nell'art. 10-bis, comma 6, della Legge n. 212/2000.

In definitiva, a parere della Corte, "la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad atti specifici lungi dal poter assurgere ad indice dell'esistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale assume, ineludibilmente, la valenza opposta".

Pertanto, il difetto di contraddittorio può essere valutato dal giudice, con riguardo ai tributi "non armonizzati", soltanto se la necessità dello stesso risulta sancita a livello normativo (come nei casi, ad esempio, del "nuovo" reddito-metro, delle verifiche effettuate presso i locali del contribuente e della disciplina dell'abuso del diritto) o giurisprudenziale (come nel caso degli accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore).

Gli accertamenti "misti"

La sentenza della Corte di Giustizia UE del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-

130/13 - Kamino -, ha affermato che la nullità dell'accertamento consegue dall'omissione del contraddittorio soltanto se il contribuente dimostra che qualora lo stesso fosse stato attuato l'esito del procedimento avrebbe potuto essere diverso, con riferimento non tanto alle probabilità di "vittoria" quanto alla ragionevolezza delle argomentazioni difensive.

Nella sentenza n. 24823/2015 la Cassazione ha affermato che il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia riguarda soltanto i tributi "armonizzati", i quali, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto. È stato, inoltre, ritenuto che tale principio "vada inteso nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali". Non è, pertanto, sufficiente che "in giudizio chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione ma è altresì necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato".

Un analogo principio trova applicazione con riguardo all'art. 22, paragrafo 6, comma 1, del Codice Doganale dell'Unione (6), in base al quale, "prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene, l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente". L'Agenzia delle dogane ha precisato, nella circolare del 19 aprile 2016, n. 8/D, che

il contraddittorio endoprocedimentale è divenuto, di regola, obbligatorio "prima della adozione di ogni provvedimento concernente l'applicazione della normativa doganale, come definita all'art. 5, numero 2), del Codice, che può avere conseguenze sfavorevoli per il destinatario, ivi compresi i casi di sospensione, revoca o annullamento dei provvedimenti adottati. Il secondo comma del paragrafo 6, art. 22 CDU e l'art. 10 R.D. individuano specificamente le fattispecie in presenza delle quali non trova applicazione il principio del contraddittorio anticipato e, quindi, in quali casi la decisione può essere adottata dall'autorità doganale senza che, legittimamente, all'interessato sia accordata la possibilità di esprimere il proprio punto di vista". Risulta, pertanto, in linea di principio, "illegittimo l'atto impositivo emesso *ante tempus*", cioè sottoscritto dal funzionario prima della scadenza del termine di 30 giorni ma, come chiarito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, "una violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione adottata soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente (cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13, punto 80)".

Si tratta, però, - come evidenziato nella ordinanza del 14 gennaio 2015, n. 527, con la quale era stato richiesto il giudizio delle Sezioni Unite - di "un criterio di individuazione labile e malcerto", occorrendo valutare la "idoneità delle difese che il contribuente avrebbe spiegato in sede procedimentale a modificare l'esito del procedimento". Basti pensare al notevole contenzioso in atto in merito all'art. 6, comma 5, della Legge n. 212/2000, che sancisce la nullità delle liquidazioni formali delle dichiarazioni dei redditi che non siano precedute dal confronto con il contribuente ma che opera soltanto in presenza di incertezze su aspetti rilevanti. La Suprema Corte ha, da ultimo, affermato, in merito a tale disposizione, che una condizione di incertezza è configurabile, ad esempio, qualora

(6) Entrato in vigore a partire dal 1° maggio 2016.