

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

COSA E' CAMBIATO E DOVE STIAMO ANDANDO

1. PROLIFERAZIONE ED AMPIAMENTO DEI POTERI ISTRUTTORI, PER CONTRAPPESO, ESTENSIONE DEGLI OBBLIGHI DEGLI STRUMENTI PARTECIPATIVI;
 2. AUMENTO DEL PATRIMONIO CONOSCITIVO A DISPOSIZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA;
 3. PROCESSO DI PROGRESSIVA PARCELLIZZAZIONE DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO CON L'AMPLIAMENTO DELL'AMBITO DI OPERATIVITA' DELL'ACCERTAMENTO PARZIALE;
 4. CONCENTRAZIONE (ANTICIPAZIONE) DELL'ATTIVITA' DI RISCOSSIONE NELL'ATTO IMPOSITIVO;
 5. VERSO LA SCOMPARSA DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO FORMALE (36-TER) E DELL'ACCERTAMENTO PARZIALE AUTOMATIZZATO (41-BIS D.P.R. 600/73 e 54, CO. 5, D.P.R. 633/72).
-

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

1. Portare a conoscenza del contribuente delle informazioni in possesso dell'A.F. che consentono l'attivazione di un controllo in via diretta (es: provvedimento del 25.5.2015 prot. 2015/71472 plusv. e sopravv. da realizzo rateizzate. In futuro incrociando i dati dello spesometro);
2. 730 precompilato che, a prescindere dalla sua compilazione, consente di portare a conoscenza del contribuente tutti i dati ed elementi in possesso dell'A.F.;
3. Accesso all'istituto del ravvedimento operoso anche dopo che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o addirittura sia stato notificato il PVC con un termine dilatato a 4 anni;



AGENZIA ENTRATE COMUNICATO STAMPA DEL 1.3.2016:

«Più di un contribuente su due, tra coloro che hanno ricevuto una lettera di *compliance*, ha scelto di autocorreggere la propria posizione con il Fisco, approfittando dei vantaggi assicurati dal nuovo corso di rapporti improntati a fiducia e trasparenza»

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

LA FUNZIONE DELL'ACCERTAMENTO E IL RUOLO DELL'AGENZIA : TAX COMPLIANCE

La funzione dei controlli è dissuasiva rispetto all'evasione, all'elusione, all'abuso e serve ad assicurare la credibilità del sistema basato sulla autoliquidazione delle imposte da parte dei contribuenti.

Lo scopo del controllo non è quello di procurare entrate fiscali in via diretta ma indirettamente nella misura in cui i controlli inducono i contribuenti ad adempiere piuttosto che a evadere

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

COME PUO' L'AGENZIA DELLE ENTRATE STIMOLARE LA TAX COMPLIANCE ATTRAVERSO L'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

Occorre che :

- i) – la prospettiva di poter essere assoggettati a controllo, cioè la probabilità di un controllo non sia percepita dal contribuente quale evento “remoto”;
- ii) - il contribuente sottoposto a controllo, a conclusione dello stesso, percepisca la “qualità” dell’azione di controllo.

**Che significa controllo di qualità ?
Come si misura la qualità di un controllo ?**

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

QUALI ALTRE VARIABILI INFLUENZANO LA TAX COMPLIANCE

- I. LIVELLO DELLA PRESSIONE TRIBUTARIA;
 - II. LIVELLO DELLE SANZIONI PECUNIARIE AMMINISTRATIVE E PENALI DEI CONNESSI ISTITUTI OBLATIVI;
 - III. LA PERCEZIONE DEL CONTRIBUENTE – CITTADINO SULLA SUFFICIENZA E QUALITA' DEI SERVIZI PUBBLICI ESSENZIALI.
-

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

SELEZIONE DEI CONTRIBUENTI DA SOTTOPORRE A CONTROLLO

LA INDIVIDUAZIONE DEL CONTRIBUENTE DA SOTTOPORRE A CONTROLLO AVVIENE, DI REGOLA, SECONDO IL SISTEMA DEI **CRITERI SELETTIVI** FONDATI SU INDICI DI PERICOLOSITA' FISCALE. I CRITERI SELETTIVI DI FONTE CENTRALE VENGONO A SOSTANZIARSI IN **LISTE** DI CONTRIBUENTI ORDINATE SECONDO UN GRADO CRESCENTE O DECRESCENTE DI PERICOLOSITA' CON RIFERIMENTO ALL'INDICATORE ASSUNTO A BASE DELLA LISTA. UNA PARTE DEI CONTROLLI VIENE SELEZIONATA DIRETTAMENTE DALLA DIREZIONE PROVINCIALE **C.D. INIZIATIVA PURA**

AD ESEMPIO SOLO CON RIFERIMENTO AGLI STUDI DI SETTORE:

- non congrui rispetto alle risultanze degli studi di settore;
- congrui ma non coerenti per indice significativo agli studi di settore;
- congrui per valori minimi (livellati) agli studi di settore;
- congrui a seguito di adeguamento significativo agli studi di settore;
- omessa presentazione del modello degli studi di settore;

**SUSSISTE L'OBBLIGO DI REDAZIONE DEL
PVC PER LE INDAGINI ISTRUTTORIE A
TAVOLINO ?**

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PVC DEVE ESSERE REDATTO A PRESCINDERE DAL LUOGO DI ESERCIZIO ATTIVITA' ISTRUTTORIA

1. L'art. 24 della legge 7.1.1929, n. 4 laddove dispone che :“Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale di constatazione”;

2. La razionalità del sistema risultando incomprensibile una differenziazione di tutele in capo al contribuente a motivo della modalità istruttoria scelta dall'Ufficio (art. 97 Cost. imparzialità dell'agere amministrativo). La funzione amministrativa, in cui occorre ricomprendere quella di accertamento, è funzione unitaria rilevando ciò che fai non dove lo fai;

3. l'orientamento della Cassazione (cfr. sez. trib. sent. 11.9.2013, n. 20770 ad avviso della quale :

(a) la mancata elevazione del PV relativo all'attività svolta dall'Agenzia delle entrate non è giustificata dal fatto che, in sede di verifica e di accesso presso i locali aziendali, non sia stata svolta alcuna attività istruttoria, essendosi i funzionari limitati alla mera richiesta di documentazione;

(b) in assenza del PV, l'Agenzia delle entrate è sprovvista di potere accertativo, con la conseguenza che il provvedimento impositivo, se emesso, va annullato.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PVC DEVE ESSERE REDATTO SOLO NEI CONTROLLI SUL CAMPO

1. l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che «di ogni accesso debba essere redatto PV dal quale risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute»;
 2. l'art. 12 della legge 212/2000 che regola i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto ad accesso, ispezione e verifica :
 - «controllo sul luogo» (comma 1);
 - «orario di esercizio dell'attività» (comma 1);
 - esigenza della «minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse» (comma 1);
 - previsione secondo la quale, «su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti contabili o amministrativi può essere effettuato "presso l'Ufficio dei verificatori» (comma 3).
-

FATTI A RILEVANZA PENALE E INOLTRO NOTITIA CRIMINIS



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

CHI E QUANDO E' OBBLIGATO ALL'INOLTRO DELLA DENUNCIA PENALE

Sono obbligati alla denuncia:

- a. i funzionari delegati (Direttore o, se delegato, Capo Area o altro) alla firma degli atti – anche impositivi - qualora l'ipotesi di reato emerga in sede di verifica;
- b. ciascun componente del nucleo che ha condotto le operazioni di verifica.

L'obbligo ricade su colui che sottoscrive l'atto.

La denuncia deve essere effettuata “**senza ritardo**”, ai sensi dell'articolo 331 c.p.p.

L'obbligo di trasmissione della notizia di reato sorge nel momento della constatazione del fatto costituente reato.

Per le ipotesi di reato che richiedono calcoli su superamento di soglie di valore di regola il momento della constatazione del fatto costituente reato coincide con la formalizzazione dell'atto impositivo o del PVC.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

FATTI A RILEVANZA PENALE : ART. 1 DEFINIZIONI

LETT. B) «Per 'elementi attivi o passivi' si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta**».

Ultima parte addizionata al fine di ricomprendere nella sfera applicativa della nuova fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) la manipolazioni di **ritenute** subite e di **crediti d'imposta**, che incidono sulla determinazione delle imposte da versare, ma non sulla quantificazione della base imponibile.

LETT. F) «**non si considera imposta evasa quella teorica** e non effettivamente dovuta **collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili**».

Un contribuente che, in luogo di dichiarare una perdita di 100, grazie ad una dichiarazione fraudolenta dichiara una perdita di 500 non compie un reato in quanto la imposta «teorica» relativa alla maggiore perdita emergente (pari a 400) non rileva in sede penale.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE E ALTRI DOCUMENTI (art. 2)

Co.1 E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Co.2 Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE E ALTRI DOCUMENTI (art. 2) o MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (art.3)

Co.1 : indica in una delle dichiarazioni relative a ... elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi,

Co. 1 : attraverso, alternativamente, tre tipologia di condotte, :

1. il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
2. l'avvalersi di documenti falsi;
3. l'avvalersi di altri mezzi fraudolenti idonei ad **ostacolare l'accertamento** e ad **indurre in errore** l'Amministrazione finanziaria.

Come si distingue la fattispecie rispetto alla dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 ?



Art. 2: FATTURE E DOCUMENTI EQUIPOLLENTI

Art. 3: DOCUMENTI MENDACI DIVERSI DALLA FATTURA ES: DOCUMENTI DI PRIMA NOTA, CONTRATTI, ECC.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (art.3) e DICHIARAZIONE INFEDELE (art. 4)

Co.2. “Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”.

Co.3 “... non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

Come si distingue la fattispecie rispetto alla dichiarazione infedele di cui all'art. 4 ?



Art. 3

ESPONGO IL FALSO

DOCUMENTI MENDACI DIVERSI DALLA FATTURA ES: DOCUMENTI DI PRIMA NOTA, CONTRATTI, ECC.

(ESCLUSO BILANCIO FALSO)

Art. 4

NASCONDO IL VERO

- OMESSA FATTURAZIONE**
- OMESSA CONTABILIZZAZIONE RICAVI E PROVENTI**
- SOTTOFATTURAZIONE**

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

DICHIARAZIONE INFEDELE (Art. 4)

Co.1 "... indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti

E' improbabile rinvenire **elementi passivi inesistenti** senza che gli stessi siano documentati cartolarmente e annotati nelle scritture contabili.

A ben vedere la dichiarazione infedele si riduce ad una fattispecie che appare sostanzialmente destinata a colpire i "ricavi in nero", ossia i componenti positivi di reddito non contabilizzati e non dichiarati, a condizione - vista l'entità della soglia per singola imposta evasa di almeno € 150.000 e le aliquote fiscali vigenti - che tali ricavi occultati ammontino largo circa a € 350.000.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA O COSTI NON INERENTI

D. La simulazione di acquisto di un bene inerente l'impresa per dissimulare l'acquisto di un bene personale da parte del legale rappresentante di una società di capitali costituisce :

- costo non inerente ?
- fattura per operazioni oggettivamente inesistente ?
- fattura per operazioni soggettivamente inesistente ?

R. Si tratta di fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti: in quanto si è in presenza di una simulazione relativa soggettiva, che attribuisce l'operazione ad un soggetto diverso dal reale contraente

TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO



TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO

L'art. 1, co. 130, 131 e 132, della legge 29.12.2015, n. 208 ha riscritto :

- l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973;
- l'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972;

modificando i termini di decadenza dell'azione di accertamento.

Viene previsto che **gli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.2016 e successivi debbano essere notificati, a pena di decadenza, entro :**

- il 31 dicembre del 5° anno successivo (in luogo del 4°) a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
 - il 31 dicembre del 7° anno successivo (in luogo del 5°) decorrente dall'anno in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nel caso di omessa dichiarazione o presentazione di dichiarazione nulla, che vengono equiparate.
-

TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO

ESEMPLIFICANDO

Termini di decadenza redditi 2015 (UNICO 2016):

Dichiarazione presentata : 31.12.2020

Dichiarazione omessa : 31.12.2021

Termini di decadenza redditi 2016 (UNICO 2017):

Dichiarazione presentata : 31.12.2022

Dichiarazione omessa : 31.12.2024

TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO

ART.1, COMMA 132 LEGGE 208/2015 (UN BRUTTO PASTICCIO)

Le disposizioni di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del DPR 633/1972 e all'articolo 43, commi 1 e 2, del DPR 600/73, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31.12 del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per alcuno dei reati previsti dal D. Lgs. 10.3.2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo.

Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del co. 5 dell'art. 5 quater del D.l. 28.6.1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4.8.1990, n.227, e successive modificazioni.

TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO

ART. 2 D. LGS. 5.8.15, n. 128 RADDOPPIO DEI TERMINI PER ACCERTAMENTO (IN VIGORE DAL 2.9.2015)

All'art. 43, co. 3, del DPR n. 600/73, e all'art. 57, co.3 del DPR 633/72 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti.».

Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Sono, altresì, fatti salvi gli effetti:

- degli inviti a comparire di cui all'art. 5 D. Lgs. n. 218/1997 notificati AL 2.9.2015;
- dei processi verbali di constatazione dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2.9.2015;

sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31.12.2015.

TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO

ESEMPLIFICANDO

Termini di decadenza redditi 2015 (UNICO 2016):

Dichiarazione presentata	: 31.12.2020
Dichiarazione omessa	: 31.12.2021
Dichiarazione presentata in caso di notitia criminis	: 31/12/2024
Dichiarazione omessa in caso di notitia criminis	: 31.12.2026

Termini di decadenza redditi 2016 (UNICO 2017):

Dichiarazione presentata (con o senza notitia criminis)	: 31.12.2022
Dichiarazione omessa (con o senza notitia criminis)	: 31.12.2024

TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO

PATRIMONI DETENUTI IN PAESI C.D. NON COLLABORATIVI

(tra cui rientrano Svizzera e Montecarlo, i cui accordi firmati sono stati “utili” solo ai fini del blocco del raddoppio dei termini nell’ambito della voluntary disclosure)

L’art. 12 del D.L. 78 del 2009 prevede che:

Co.2 : i capitali detenuti nei paesi black list si presumono realizzati, salvo prova contraria, con ammontari sottratti a tassazione in Italia;

Co.2 bis : i termini di cui agli artt. 57 del DPR 633/72 e 43 del DPR 600/73, per l’accertamento basato sulla presunzione di cui al co. 2 sono raddoppiati.

A normativa vigente il periodo d’imposta 2016 con dichiarazione presentata dovrebbe avere un termine di decadenza dell’azione di accertamento per i capitali black list al 31.12.2027. In caso di omessa dichiarazione al 31 dicembre 2031.

**IL CONTRADDITTORIO
ANTICIPATO IN CHIAVE
DIFENSIVA**



CONTRADDITTORIO SECONDO LA CORTE DI GIUSTIZIA

Corte Giustizia Ue sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07 “Sopropè” e, sez. V, 3 luglio 2014, nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13 (Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV):

“il rispetto dei diritti della 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 ad esso lesivo” e che “in forza di tale principio 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 sua decisione. A tal fine devono beneficiare di un termine sufficiente”. “la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizioni di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l’autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso” e di conseguenza occorre che “l’amministrazione esamini con tutta l’attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell’impresa coinvolta”.

CONTRADDITTORIO SECONDO LE SS.UU. DELLA CASSAZIONE

Cass. civ. Sez. Unite, 29-07-2013, n. 18184

Ai sensi dell'art. 12, co. 7,, della L.- 212/2000, l'avviso di accertamento non può essere emanato prima del decorso di 60 gg. dalla consegna del verbale di constatazione, a meno che non sussistano requisiti di particolare e motivata urgenza.

Nonostante la l. 212/2000 non abbia un valore superiore a quello delle norme primarie, la stessa è finalizzata «al pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, quale primaria espressione dei principi di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva».

In virtù di ciò, l'accertamento notificato ad un contribuente nei cui confronti sia stato disposto un accesso, una verifica o un'ispezione nei locali destinati all'attività commerciale e/o professionale è nullo se il termine dilatorio dei sessanta giorni non viene rispettato. La nullità non può essere dichiarata se sono presenti i requisiti della particolare e motivata urgenza, i quali, tuttavia, non necessariamente devono essere indicati nell'atto di accertamento, in quanto la loro presenza, su eccezione del contribuente, può essere dimostrata nel corso del processo.

CONTRADDITTORIO SECONDO LE SS.UU. DELLA CASSAZIONE

Cass. civ. Sez. Unite, 18.09.2014, n. 19667

Anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'obbligo di comunicazione preventiva dell'iscrizione di ipoteca ex art. 77, comma 2-bis, del D.P.R. n. 603/73, introdotto con d.l. n. 70/2011, l'Amministrazione, prima di iscrivere ipoteca, ai sensi dell'art. 77, deve comunicare al contribuente che procederai alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto.

«l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente dell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso».

CONTRADDITTORIO SECONDO LE SS.UU. DELLA CASSAZIONE

Cass. civ. Sez. Unite, 09.12.2015, n. 24823

In tema di tributi armonizzati, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione comporta in ogni caso 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 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 la quale è stato predisposto.

CONTRADDITTORIO SECONDO LE SS.UU. DELLA CASSAZIONE

Cass. civ. Sez. Unite, 09.12.2015, n. 24823

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.

CONTRADDITTORIO ANTICIPATO IN CHIAVE DIFENSIVA

**CTR Toscana, Sez. 1, Ord. 736 del 10.1.2016 provoca
l'intervento della Corte Costituzionale dopo la pronuncia
24823/2015 delle SS.UU. della Cassazione**

**L'interpretazione delle SS.UU. nella sentenza 24823/2015
si esporrebbe al contrasto con i principi costituzionali di
ragionevolezza, capacità contributiva, buon andamento,
giusto processo e di diritto di difesa ex artt. 3, 53,24 e 97
della Costituzione limitando l'attivazione del
contraddittorio nei soli casi di accessi, ispezioni e
verifiche in loco.**

CONTRADDITTORIO ANTICIPATO IN CHIAVE DIFENSIVA

**Corte Costituzionale sentenza 132/2015 depositata il
7.7.2015**

Talune talune incertezze che permangono, nella giurisprudenza di legittimità, intorno ai limiti e, soprattutto, alle modalità di applicazione di questi principi, specie nei casi diversi da quelli contemplati dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000,

CONTRADDITTORIO ANTICIPATO IN CHIAVE DIFENSIVA

Corte Costituzionale sentenza 132/2015 depositata il 7.7.2015

La sussistenza di un orientamento non isolato della stessa Corte di cassazione, che tende a riconoscere forza espansiva alla regola contenuta nella norma denunciata, non consente di ritenere esistente un diritto vivente in base al quale gli atti impositivi adottati in applicazione della clausola generale antielusiva si debbano considerare validi anche se emessi in violazione della regola contenuta nella stessa norma. In altri termini, il *tertium comparationis* indicato dal giudice a quo non corrisponde a un principio generale, rispetto al quale la disciplina denunciata rivesta un carattere ingiustificatamente derogatorio, come è invece necessario ai fini del giudizio sulla violazione del principio di eguaglianza (sentenze n. 43 del 1989 e n. 1064 del 1988).

CONTRADDITTORIO ANTICIPATO IN CHIAVE DIFENSIVA

Corte Costituzionale sentenza 132/2015 depositata il 7.7.2015

Nemmeno l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, in tema di applicazione dell'imposta di registro, secondo cui «L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente», costituisce un idoneo tertium comparationis. Secondo la rimettente, anche tale norma avrebbe natura antileusiva, ma la sua violazione non comporta una sanzione analoga a quella stabilita dalla norma denunciata.

Senza entrare nel merito della qualificazione della norma, è sufficiente osservare che la mancanza dell'espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque d'ostacolo all'applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento, di cui si è detto.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO

UNITARIETA' E UNICITA' DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

ART. 43, CO. 3, D.P.R. 600/73 ART. 57, CO. 4, D.P.R. 633/1972

L'accertamento può essere integrato o modificato in aumento :

1°) fino alla scadenza del termine previsto per l'attività accertativa, cioè:

- entro il 31.12. del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;

- entro il 31.12. del 7° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nel caso di dichiarazione omessa;

2°) mediante la notificazione di nuovi avvisi;

3°) in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Amministrazione finanziaria;

4°) da indicare specificatamente nell'atto integrativo.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO

**UNITARIETA' E UNICITA' DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO
ART. 43, CO. 3, D.P.R. 600/73 ART. 57, CO. 4, D.P.R. 633/1972**

C.M. n. 7/1496 del 30 aprile 1977 par. 23 : «a fronte di elementi nuovi, l'Ufficio deve notificare un altro avviso di accertamento nel quale deve specificare, a pena di nullità, i fatti in questione ed il modo in cui ne è venuto a conoscenza, curando in modo particolare di porre in rilievo che trattasi di **fatti che erano sconosciuti all'Ufficio alla data del primo accertamento** (o dei precedenti accertamenti integrativi) **e che non era possibile rilevarli, quindi, né sulla base degli elementi contenuti nella dichiarazione né dagli atti in possesso dell'Ufficio alla data medesima**».

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO

UNITARIETA' E UNICITA' DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

ART. 43, CO. 3, D.P.R. 600/73 ART. 57, CO. 4, D.P.R. 633/1972

VALUTAZIONE DELL'ELEMENTO DI NOVITA' IN CHIAVE OGGETTIVA

In questo senso «l'elemento sopravvenuto è un qualche cosa che prima non avrebbe potuto essere colto nella sua attitudine a palesare un maggior reddito perché **non immesso nella sfera percettiva degli organi della Amministrazione finanziaria** ... nella espressione sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi l'accento va posto sulla circostanza che l'elemento entra per la prima volta **nella sfera del possibile apprezzamento della finanza**» (Cass., 23 gennaio 1985, n. 282. nella stessa direzione Cass., 8 giugno 1988, n. 3888; Cass., 6 gennaio 1981, n. 49).

Deve esistere una effettiva impossibilità di conoscere i nuovi elementi al momento della emissione del primo avviso di accertamento.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO

UNITARIETA' E UNICITA' DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

ART. 43, CO. 3, D.P.R. 600/73 ART. 57, CO. 4, D.P.R. 633/1972

VALUTAZIONE DELL'ELEMENTO DI NOVITA' IN CHIAVE OGGETTIVA

Questa tesi porta con sé la nota duplice distinzione tra "**conoscenza**" e "**conoscibilità**".

Si ha "**conoscenza**" quando gli elementi sono materialmente nella disponibilità dell'Ufficio al momento della emissione dell'avviso di accertamento anche se l'Ufficio non li esamina o esaminandoli non li apprezza;

Si ha "**conoscibilità**" quando in relazione alla istruttoria primaria svolta dall'Ufficio, prima della emanazione dell'atto, questi non poteva non conoscere (o non rendersi conto della presenza di determinati elementi) in quanto menzionati o collegati a quelli conosciuti.

La conoscenza è collegata agli elementi posti nella disponibilità concreta, tangibile, materiale dell'Ufficio; mentre la conoscibilità è collegata a tutti quegli elementi che l'Ufficio avrebbe potuto conoscere in base alla attività istruttoria svolta.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO

UNITARIETA' E UNICITA' DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

ART. 43, CO. 3, D.P.R. 600/73 ART. 57, CO. 4, D.P.R. 633/1972

VALUTAZIONE DELL'ELEMENTO DI NOVITA' IN CHIAVE SOGGETTIVA

Secondo questa tesi interpretativa **assume rilevanza il momento in cui l'Ufficio prende effettivamente conoscenza e coscienza degli elementi di cui dispone**, a prescindere dal fatto che essi fossero nella sua materiale disponibilità – perché conosciuti o conoscibili - all'atto della emissione del primo avviso di accertamento.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO

UNITARIETA' E UNICITA' DELL'ATTIVITA DI ACCERTAMENTO

ART. 43, CO. 3 DPR 600/73 ART. 57, CO. 4 DPR 633/1972

Non ricorre il requisito della novità quando trattasi di una diversa, o più approfondita, valutazione del **materiale probatorio già acquisito** dall'Ufficio essendosi consumato il potere di accertamento (**Cass. sent. n. 8029/2013**).

La norma non consente all'Ufficio finanziario di sostituire in autotutela un avviso con un altro, modificato e fondato **su di una diversa valutazione dei medesimi elementi** (**Cass. sent. n. 11421/2015**).

Gli elementi non conosciuti né conoscibili al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento giustificano l'atto integrativo solo quando, alla luce di tali elementi, l'Amministrazione sia in grado di attribuire al contribuente materia imponibile non altrimenti al medesimo imputabile (**Cass. sent. 10583/2011**).

L'inesistenza dell'elemento della novità - la cui valutazione spetta al giudice di merito - comporta la nullità dell'atto integrativo (**Cass. sent. 6459/2010**).

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO INTEGRATIVO

I dati conosciuti da un Ufficio finanziario ed ignorati da quello che ha emesso l'accertamento originario costituiscono elementi sopravvenuti tali da legittimare un accertamento integrativo, ai sensi dell'art. 43, co. 3, del D.P.R. n. 600/1973.

Trattasi di segnalazione con la quale la D.R. Campania comunica il riacquisto, da parte della originaria società venditrice, del medesimo ramo di azienda precedentemente ceduto, con attribuzione di un valore di avviamento di gran lunga superiore a quello determinato in occasione della prima cessione.

Secondo la Corte sussiste la "sopravvenuta conoscenza" degli elementi posti a base dell'avviso di accertamento integrativo relativo alla maggiore plusvalenza tassabile, in quanto l'Ufficio accertatore di Milano ne è venuto a conoscenza nell'anno 2004, a seguito della segnalazione della D.R. Campania, e quindi in un momento successivo al primo avviso di accertamento, emesso nel 2002. **(Cass. 15.01.2016, n. 576.**

Analogamente Cass. n. 18014/2005 e, con riferimento a elementi già acquisiti ma con riferimento ad altro soggetto Cass. n. 11057/2006).
