



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



IL PROCESSO TRIBUTARIO

IL CONTRADDITTORIO PRE-PROCESSUALE in ambito fiscale

RELATORE: Enrico Holzmillner

23 febbraio 2015

Il contraddittorio preventivo nell'ordinamento “fiscale” italiano:

Le “tipologie” di contraddittorio

1) “A chiamata” obbligatoria da parte dell'AE (es: studi di settore, redditometro)

2) “Su impulso” volontario da parte del contribuente:

- conseguenze in caso di avviso di accertamento emesso “ante” i tempi previsti (es 60 gg statuto contribuente)
- obbligatorietà nel “rispettare” i tempi per l'instaurazione volontaria del contraddittorio

Il contraddittorio preventivo nell'ordinamento "fiscale" italiano:

L'importanza del contraddittorio

1) Dove è previsto, la sua inesistenza comporta (generalmente) nullità dell'avviso di accertamento

2) In caso di "convocazione", ove prevista (es: studi settore) la mancata presentazione da parte del contribuente comporta emissione di avviso di accertamento sulla base dei dati di cui l'AE è in possesso

3) Obbligo di motivazione "puntuale" a seguito di specifici rilievi formulati dal contribuente in sede di contraddittorio, pena la nullità dell'avviso di accertamento

Il contraddittorio preventivo nell'ordinamento “fiscale” italiano:

La situazione attuale

- 1) Dove è previsto dalla normativa (norme speciali)**
- 2) Dove è stato previsto dalla giurisprudenza (esempi)**
- 3) Il contraddittorio e l'abuso del diritto**
- 4) Il contraddittorio e la sua applicazione generale**

La normativa speciale

Elusione:

art 37bis, comma 4, DPR 600/73

Studi settore:

art 110, comma 3bis, L. 146/98

Redditometro:

art 38, comma 7, Dpr 600/73

Costi Black list:

art 110, comma 11, Tuir

Controllo liquidaz aut. d'imposta

art 36bis, comma 3, Dpr 600/73

Controllo formale dichiarazioni

art 36ter, comma 4, Dpr 600/73

Costi black list

art 110, comma 11, tuir

Accertamenti doganali

art 11, comma 4bis, D.Lgs 374/90

Da “*schema di D.Lgs sull'abuso del diritto*”: art 1, comma 6

Normativa speciale o generale?

Statuto contribuente:

Diritti e garanzie del contrib.

art 12, comma 7, L. 212/00

Conoscenza atti

art 6, comma 5, L. 212/00

La normativa speciale

Studi settore:

art 110. comma 3bis, L. 146/98, ma soprattutto:

-Cassaz Sez. U. nn. 26635 – 26638 del 18.12.2009:

- Studi di settore: presunzioni semplici “non qualificate”
- Il fisco deve supportare la “non congruità” con ulteriore prove
- No redditometro a supporto degli studi

- **Contraddittorio quale elemento centrale**



- **Necessità di congrue motivazioni nell'atto di accertamento**

La normativa speciale

Studi settore (continua):

-Relazione tematica della Cassazione n. 94 del 9.7.2009:

- **Accertamento nullo se non preceduto da contraddittorio**
- **La motivazione del successivo avviso di accertamento deve contenere adeguata replica**
- **In caso di mancata presenza del contribuente (o mancata formulazione di deduzioni) → avviso di accertamento sulla base dei meri dati di “non congruità”**
- **La mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio non gli preclude la possibilità di presentare in giudizio le medesime eccezioni**

La normativa speciale

Studi settore (continua):

-L'effettività del contraddittorio:

- CTP Parma 22.11.2013 n. 94/06/13
- Cassaz n. 20082 del 25.09.2014

Il caso della “consegna documenti”

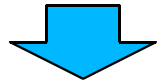
La normativa speciale

Parametri:

Non c'è una previsione di legge, tuttavia → accertamento standardizzato

→ Richiamato da Cassaz.U. 2009 (studi settore)

→ Più recentemente: Cassaz n. 27822 del 12.12.2013



SI contraddittorio

La normativa speciale

Redditometro (“nuovo”):

art 38, comma 7, Dpr 600/73

L’Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l’obbligo di invitare il contribuente (1) a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento e, successivamente, (2) di avviare il procedimento di accertamento con adesione

(1) + (2): un “doppio livello” di contraddittorio

La normativa speciale

Redditometro (continua)

Circ. Min 24E del 31.07.2013 - “doppio livello” di contraddittorio:

Prima fase: focus su “spese certe” (→ documentazione diretta) e “spese per elementi certi” (→ anche documentazione indiretta). No “spese istat”

Se la “pre-verifica” non si archivia con la prima fase:

Seconda fase: nuovo invito al contraddittorio con quantificazione del maggior reddito accertato e correlate maggiori imposte, unitamente ad una proposta di adesione ex art. 5, D.Lgs 218/97 – entrano in gioco anche le “spese istat”

La normativa speciale

Redditometro (continua)

Parere n. 2765110/2013 Garante Privacy

Nel contraddittorio (prima fase) viene richiesto di fare chiarezza sul disallineamento tra “famiglia fiscale” e “famiglia anagrafica” (→ no attribuzione automatica del “fitto figurativo”)

Circ AE n. 6/E del 11.03.2014: recepisce l’indicazione del Garante

La normativa speciale

Il “vecchio” Redditometro

Contraddittorio preventivo: SI o NO?

Alcune considerazioni generali

Cass n.7485/2010:	NO contraddittorio
CTP Novara n.38/1/11 del 2011	SI contraddittorio
Cass 13289/2011	SI contraddittorio
CTP Bergamo n.102/10/12 del 2012	SI contraddittorio
CTP Torino n.3/4/13 del 8.1.2013	SI contraddittorio

La normativa speciale

Statuto del contribuente

art 12, comma 7, L. 212/00

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, **il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”**

La normativa speciale

Statuto del contribuente (continua)

Nota:

- il comma 1 dell'art 12 fa riferimento a “accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività...”
- Il comma 7 (contraddittorio) non esplicita questo aspetto

Applicazione del principio del Contraddittorio solo per “accessi sostanziali” od anche per “verifiche a tavolino”?

La normativa speciale

Statuto del contribuente (continua)

Solo per accessi sostanziali:

Cass n. 20770 del 11.09.2013

Cass n. 5374 del 07.03.2014

Anche per indagini a tavolino:

Cass n. 2595 del 05.02.2014 (indagini bancarie)

Cass SSUU n.19667 del 18.09.2014 (iscrizione ipotecaria da parte della AE)

La normativa speciale

Elusione: art 37bis, comma 4, DPR 600/73

“Disposizioni antielusive”

L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2

Prevista abrogazione del 37bis da Schema di decreto su abuso diritto

La giurisprudenza su casi speciali

Presunzione di residenza in Italia (da parte di chi ha trasferito la residenza all'estero):

CTR Firenze n.68 del 23.10.2009 → applicazione allargata dello Statuto del Contribuente (norma generale) → SI contraddittorio

La giurisprudenza su casi speciali

Imposta registro – riqualificazione atto:

CTP Torino n. 67/11/12 del 10.05.2012: → l'art 53bis dpr 131/96 stabilisce che trovano operatività le disposizioni del Dpr 600/73 → applicaz art 37bis → SI contraddittorio

CTP Milano n.153/1/12 (conferimento di immobile poi cessione di partecipazioni, riqualificazione in cessione di immobile) → norma elusiva → applicaz art 37bis Dpr 600 → SI contraddittorio

Cass 15319 del 19.03.2013 → principio europeo del contraddittorio solo per tributi armonizzati → no imposta registro → NO contraddittorio

La giurisprudenza su casi speciali

Tributi doganali:

CTP Milano n. 196/31/11 del 7.7.2011 → diritto al contraddittorio quale principio generale del diritto comunitario (Sopropè C-349/07 del 18.12.2008)
→ SI contraddittorio

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

CTR Milano n.43/44/13 del 20.03.2013 → abuso del diritto (art 53 cost) quale categoria + ampia dell'art 37bis Dpr 600, x la quale non è previsto tale diritto → NO contraddittorio

Cass n.24739 del 5.11.2013 – ordinanza: fattispecie elusiva di cui all'art 37bis DPR 600 si presenta come “speciale” rispetto all'Abuso del diritto → *“in entrambi i casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva ai sensi dell'art 37bis cit. è legge che le forme de preventivo contraddittorio debbano essere seguite”* (→ rimando a Corte Cost per verifica legittimità)

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

Cass. n. 406 del 14.01.2015

- **Sostanziale uniformità** della disciplina procedimentale di instaurazione del contraddittorio preventivo prevista dall'art. 37bis Dpr 600 e dall'art. 12 comma 7 L. 212/2000

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

Cass. n. 406 del 14.01.2015 (continua)

Richiama:

“ Il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo ”

Causa Sopropè C-349/07 del 18.12.2008

Causa Sabou C-276/12 del 22.10.2013

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

Cass. n. 406 del 14.01.2015 (continua)

Richiama:

*“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”*

Causa Lisrestal C-32/95 del 24.10.1996

Causa Mediocurso C-462/98 del 21.09.2000

Causa Cipriani C-395/00 del 12.12.2000

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

Cass. n. 406 del 14.01.2015 (continua)

Ne consegue:

“che il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo”

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

Cass. n. 406 del 14.01.2015 (continua)

Pertanto:

“deve concludersi che, anche nel caso in cui l'Ufficio finanziario intenda contestare fattispecie elusive, indipendentemente dalla riconducibilità o meno delle stesse alle ipotesi contemplate dall'art. 37bis... è tenuto a richiedere preventivamente chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatori di gg 60, prima di emettere l'atto accertativo”

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

Schema di decreto legislativo sull'abuso del diritto (continua)

Art 1. modificazioni allo statuto dei diritti del contribuente

Nuovo art 10bis: "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale"

Comma 1: "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni"

L'applicazione del contraddittorio all'abuso del diritto

Schema di decreto legislativo sull'abuso del diritto (continua)

Art 1. modificazioni allo statuto dei diritti del contribuente

Nuovo art 10bis: "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale"

Comma 6: *“l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto”*

Art 2: abroga l'art 37bis Dpr 600/73

L'applicazione generale del contraddittorio

Ovvero: il contraddittorio preventivo quale “principio fondamentale immanente” nell’ordinamento italiano

La recente posizione della giurisprudenza e della prassi:

Cassaz Sezioni Unite 19667 del 18.09.2014

Cassaz n. 527 del 14.01.2015

AIDC Milano – Commissione per l’esame della compatibilità di leggi e prassi tributarie italiane con il diritto UE – documento del 16.01.2014

L'applicazione generale del contraddittorio

Cassaz Sezioni Unite 19667 del 18.09.2014

(Oggetto: contraddittorio in caso di iscrizione di ipoteca da parte dell'A.F.)

“Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce principio fondamentale del diritto dell'Unione”

L'applicazione generale del contraddittorio

Cassaz Sezioni Unite 19667 del 18.09.2014 (continua)

Richiama:

“Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo dagli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi provvedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione”.

“Tale obbligo [contraddittorio preventivo] incombe sulle amministrazioni degli stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione (), quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità”*

Causa C-349 Sopropè del 18.12.2008

Cause riunite C-129/13 e C-130/13 Kamino-Datema, del 03.07.2014

L'applicazione generale del contraddittorio

Cassaz Sezioni Unite 19667 del 18.09.2014 (continua)

Ne deriva che:

“Il contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento italiano cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa”

L'applicazione generale del contraddittorio

Cassaz Sezioni Unite 19667 del 18.09.2014 (continua)

(*) “..decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione...”

Ma allora:

“allargamento” valido solo per i tributi armonizzati (IVA)?

o anche per gli altri (es: II.DD)?

L'applicazione generale del contraddittorio

Cassaz Sezioni Unite 19667 del 18.09.2014 (continua)

(*) “..decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione...”

Due correnti giurisprudenziali:

Visione allargata:

- Cass 406/2014 in abuso del diritto (cit)
- Cass Sez Unite in commento (→ rif carta diritti fondamentali dell'UE)

Visione ristretta:

- Cass n.15319 del 19.06.2013 (cit) → solo per tributi armonizzati

L'applicazione generale del contraddittorio

Cassaz n.527 del 14.01.2015

Riprende i concetti espressi da Cass 19667 ma esprime dubbi:

Significative incertezze intorno al principio immanente per tutti gli atti tributari (sussistendo specifiche disposizioni di legge “ad hoc”)

→ Rinvio alle Sezioni Unite

(attualmente siamo in attesa..)

L'applicazione generale del contraddittorio

AIDC – documento del 16 gennaio 2014

“Il contraddittorio preventivo è un diritto inalienabile”

Richiama le sentenze della Corte di Giustizia UE:

- sia ai fini dell'applicazione del principio del contraddittorio preventivo all'abuso del diritto non codificato
- Sia ai fini di un'applicazione “generale” dello stesso principio, quale “diritto fondamentale”

(il documento – inizio 2014 - aveva anticipato in sostanza le ultime sentenze di Cassazione in tema di abuso del diritto e di natura di principio immanente)

Grazie per l'attenzione



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O