

FISCUS

 COMMERCIALISTA
TELEMATICO .COM

**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico®**

In questo numero



Approfondimenti

Processo Tributario

Approfondimenti alla luce delle recenti sentenze
giurisprudenziali riguardo la costituzione delle parti,
contraddittorio, litisconsorzio ed altro ancora



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico®**

In questo numero

	pagina
 Approfondimenti Contrasti giurisprudenziali in tema di costituzione delle parti di Maurizio Villani	2
Accertamento induttivo, contraddittorio obbligatorio di Davide De Giacomo	7
L'importanza del contraddittorio endoprocedimentale di Giovambattista Palumbo	9
Contraddittorio obbligatorio se ci sono dubbi di Davide De Giacomo	12
Il litisconsorzio processuale nel processo tributario di Giovambattista Palumbo	15
Procedure e garanzie in caso di accertamento in materia di abuso del diritto di Fabio Carriolo	18
Iscrizione ipotecaria, preavviso obbligatorio di Davide De Giacomo	27
 La ristretta base azionaria tra litisconsorzio e pregiudizialità di Valeria Nicoletti	29
 Voci dal Forum: Notifica cartella Equitalia tramite PEC	31



Contrasti giurisprudenziali in tema di costituzione delle parti



di Maurizio Villani

In tema di costituzione delle parti nel processo tributario si è creato un insanabile contrasto giurisprudenziale all'interno della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione per cui, molto opportunamente, è stato richiesto l'intervento delle Sezioni Unite.

Infatti:

- a. secondo il prevalente orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente/appellante, previsto nelle norme processuali, decorre non dalla data di spedizione postale del ricorso ma da quella della sua ricezione da parte del destinatario;
- b. la funzione del deposito della ricevuta di spedizione è, quindi, solo quella di consentire la verifica della tempestività dell'impugnazione, con la conseguenza che il suo mancato deposito al momento della costituzione, alla stregua dei principi di proporzionalità e ragionevolezza delle sanzioni di inammissibilità, non può giustificare una tale pronuncia, che può conseguire soltanto al fatto che il ricorso non risulti effettivamente proposto nei termini;
- c. la presenza in atti della ricevuta di spedizione è influente qualora sia stato prodotto tempestivamente l'avviso di ricevimento del plico che, in base ai vigenti regolamenti postali, ne riproduce il contenuto essenziale.

La questione da esaminare concerne, dunque, in generale, l'interpretazione delle due disposizioni: l'art. 53, c. 2, del D. Lgs. n. 546 del 1992, che stabilisce che *«il ricorso in appello deve essere depositato a norma dell'articolo 22, commi 1, 2 e 3»*; e l'art. 22, cc. 1 e 2, del medesimo D. Lgs. n. 546 del 1992 di diretta applicazione nel giudizio tributario di primo grado, secondo cui il ricorrente deve, *«entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso»*, depositare nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmettere ad essa a mezzo di plico raccomandata, *«copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale»*; tale deposito è previsto *«a pena d'inammissibilità»*, *«rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce»*.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, al fine di cogliere la portata di dette disposizioni, non ha mancato anzitutto di individuarne la ratio.

Si è sottolineato al riguardo che il deposito presso la segreteria della commissione tributaria adita non solo della copia del ricorso spedito per posta, ma anche della fotocopia della ricevuta attestante la data della spedizione per raccomandata del ricorso (introduttivo o in appello), assolve una duplice funzione:

- da un lato, consente la verifica dell'osservanza nel giudizio di primo grado del termine di decadenza dalla proposizione del ricorso ex art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ai fini dell'eventuale definitività del provvedimento dell'amministrazione finanziaria oggetto di doglianza, ovvero nel giudizio di appello del termine di decadenza dall'impugnazione, previsto dall'art. 51 del D.Lgs. cit., ai fini del passaggio in giudicato della sentenza gravata;
- dall'altro lato, consente la verifica della tempestiva costituzione in giudizio del ricorrente/appellante, in

Continua



quanto la decorrenza del termine di trenta giorni per tale costituzione è normativamente ancorata alla spedizione e non alla ricezione del ricorso da parte del resistente, come si evince dal fatto che l'art. 22, c. 1, cit. prevede modalità di deposito che presupporrebbero solo la spedizione del ricorso, e non la sua ricezione, sottraendo, in tal modo, detto adempimento alla regola di cui all'art. 16, c. 5, del medesimo D. Lgs. n. 546/92, a tenore del quale «*i termini che hanno inizio dalla notificazione o comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto*» (Cass. n. 20787 del 2013 e precedenti).

Deve a questo punto sottolinearsi, con specifico riguardo alla seconda ratio della disposizione dell'art. 22 cit., relativa alla verifica della tempestività della costituzione del ricorrente/appellante, che la stessa è suscettibile di venir meno ove si segua come fa un secondo filone giurisprudenziale più recente la diversa interpretazione, secondo cui la previsione per la quale la costituzione del ricorrente debba avvenire «entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso» andrebbe letta facendo decorrere il termine non dalla spedizione, ma dalla ricezione del plico postale raccomandato.

Se del primo orientamento sono espressive Cass. nn. 20262 del 2004, 14246 del 2007, 7373 e 8664 del 2011 e 20787 del 2013 cit., il secondo orientamento è accolto, ad esempio, da Cass. nn. 12185 del 2008, 9173 del 2011, 18373 del 2012, 12027 del 2014.

Mentre il **primo orientamento** si basa, come detto, sul fatto che l'art. 22, comma 1, del D. Lgs. cit. prevede modalità di deposito che presupporrebbero solo la spedizione del ricorso, e non la sua ricezione, sottraendo, in tal modo, detto adempimento alla regola di cui all'art. 16, comma 5, del D. Lgs. medesimo, il **secondo indirizzo** ispirato dal progressivo affermarsi nell'ordinamento del principio di scissione degli effetti delle notificazioni, in una logica unitaria tra notificazioni a mezzo di P.U. notificatore e del servizio postale, oltre all'invio postale diretto nel settore tributario valorizza proprio l'appena citato art. 16, comma 5, per affermare, in sostanza, che lo stesso non conosce deroghe.

Del resto, l'art. 20, c. 2 («*il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione*») riprodurrebbe l'esordio dell'art. 16, c. 5 («*qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data di spedizione*»), ma sarebbe significativo che quest'ultima norma prosegue stabilendo che «*i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto*».

Ne discenderebbe che, siccome il termine di trenta giorni fissato dall'art. 22 per la costituzione in giudizio del ricorrente ha inizio dalla «proposizione» vale a dire dalla notificazione del ricorso, esso non potrebbe che decorrere dalla data di recapito postale dell'atto al destinatario.

Fermo restando dunque che, al fine di cogliere la effettiva portata dell'art. 22, c. 1, cit., si rivela necessario il definitivo intervento chiarificatore delle Sezioni Unite sulla predetta questione, va osservato che, anche a voler ipotizzare che in conformità al secondo degli orientamenti giurisprudenziali esposti il termine di trenta giorni per la costituzione del ricorrente debba decorrere dalla ricezione del plico in raccomandazione, resterebbe ferma la prima ratio della previsione di deposito della fotocopia della ricevuta di spedizione, connessa, come detto, alla verifica della tempestività del ricorso.

E' importante rilevare, al riguardo, che il procedimento innanzi alle commissioni tributarie, al fine di soddisfare esigenze di speditezza e deflazione, contempla una specifica fase processuale dedicata all'«*esame preliminare del ricorso*» (artt. 27 ss. D.Lgs. cit.), nell'ambito del quale è affidata al presidente, quale organo monocratico, la dichiarazione di inammissibilità nei casi espressamente previsti, «*se manifesta*», con decreto reclamabile innanzi alla commissione.

Tale esame avviene una volta «*scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti*» (art. 27), in alternativa alla fissazione della trattazione con nomina del relatore innanzi alla commissione (art. 30).

Va ora affrontato il tema della "sanabilità" del **vizio di inammissibilità** per mancato deposito nei trenta _____

[Continua](#)

giorni dall'invio (o dalla ricezione, a seconda della soluzione della predetta prima questione) del ricorso a mezzo posta della fotocopia della ricevuta di spedizione.

Sul tema si riscontra un secondo contrasto giurisprudenziale, più direttamente influente sulla soluzione della controversia in esame (e di numerose altre pendenti, relative ad analoghe decisioni di merito).

Secondo un primo indirizzo in cui si annoverano Cass. nn. 24182 del 2006, 1025 del 2008, 7373, 8664, 10312 del 2011, 20787 del 2013, 23234 del 2014, 12932 e 18121 del 2015 la rituale costituzione in giudizio del ricorrente richiede il deposito, entro trenta giorni dalla proposizione, nella segreteria della commissione tributaria adita, di copia del ricorso spedito per posta, unitamente a fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale; in difetto il ricorso è inammissibile né il vizio è sanabile per via della costituzione del convenuto.

Secondo un altro indirizzo inaugurato da Cass. n. 4615 del 2008 il deposito, all'atto della costituzione, della ricevuta di spedizione è surrogabile mediante il deposito, sempre all'atto della costituzione, della ricevuta di ritorno: si è argomentato in tal senso "atteso che anche l'avviso di ricevimento del plico raccomandato riporta la data della spedizione", per cui "il relativo deposito deve ritenersi perfettamente idoneo ad assolvere la funzione probatoria che la norma assegna all'incombente".

Nello stesso senso si sono espresse Cass. nn. 27991 del 2011, 23593 del 2012, 7645 del 2014, 5376, 14183 e 18296 del 2015, con le quali si è in sostanza affermato che la presenza o meno in atti della ricevuta di spedizione postale del ricorso è ininfluente ove sia comunque prodotto (tempestivamente) l'avviso di ricevimento del plico.

Va premesso che dai precedenti da ultimo citati si evince, con sufficiente chiarezza, anche se non sempre in modo esplicito, che il deposito dell'atto ritenuto equipollente (cioè dell'avviso di ricevimento) debba comunque avvenire entro il **termine perentorio di trenta giorni** previsto dalla più volte citata disposizione.

Del resto, la soluzione opposta non appare ipotizzabile, stante la predetta sanzione di inammissibilità espressamente comminata per il deposito tardivo, e considerato che analoga statuizione non potrebbe non essere estesa anche al deposito tardivo della fotocopia della ricevuta di spedizione.

Viene a questo punto in rilievo, in relazione al secondo orientamento, la questione relativa **all'idoneità dimostrativa e probatoria** dell'avviso di ricevimento rispetto alla data di spedizione del ricorso.

Il punto cruciale, infatti, concerne l'efficacia fidefacente dell'avviso di ricezione non già relativamente alla data di consegna del plico al destinatario, bensì alla data di spedizione.

Va rilevato che la notifica dei ricorsi innanzi alle commissioni tributarie avviene, in gran parte dei casi (come in quello in esame), secondo le modalità alternative contemplate dall'art. 16, cc. 2 e 3, del D. Lgs. n. 546 cit., richiamate dall'art. 20, ossia essenzialmente «*direttamente a mezzo del servizio postale*», senza intermediazione di pubblici ufficiali diversi dagli agenti postali.

Con riguardo a tale tipologia di notifica, Cass. n. 12932 del 2015 (in conformità a Cass. n. 20786 del 2014), dopo aver ribadito che la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere effettuata la notifica senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quella di cui alla legge n. 890 del 1982, regolante le notificazioni degli atti giudiziari a mezzo del servizio postale, ha considerato priva di alcun valore probatorio la data di spedizione della raccomandata risultante dall'avviso di ricevimento "in quanto priva di fede privilegiata e non accompagnata da alcuna attestazione da parte dell'ufficiale postale", confermando una declaratoria di inammissibilità dell'appello, ciò poiché l'apposizione di tale indicazione sull'avviso di ricevimento non è riconducibile all'agente postale, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 655 del 1982 («*Approvazione del regolamento di esecuzione dei libri I e II del codice postale e delle telecomunicazioni*»).

L'applicazione agli avvisi di ricevimento della disciplina di cui al citato D.P.R. n. 655 del 1982, in una con il decreto del Ministro delle Comunicazioni del 9 aprile 2001 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 24 aprile 2001, n. 95), recante «Approvazione delle condizioni generali del servizio postale», ha effettivamente un rilievo essenziale sull'interpretazione da fornire per risolvere il contrasto illustrato.

In particolare, rilevano le seguenti disposizioni del D.P.R. n. 655/82:

- ⊙ il già richiamato art. 6, che dispone che *«gli avvisi di ricevimento, di cui all'art. 37 del codice postale, sono predisposti dagli interessati»*, che possono essere anche autorizzati a stamparli in conformità al modello;
- ⊙ l'art. 7, che stabilisce che l'avviso di ricevimento, precompilato dunque dal mittente in tutte le possibili condizioni diverse da quelle di competenza dell'agente di distribuzione, *«è avviato»*, cioè inoltrato nell'ambito della spedizione postale, *«insieme con l'oggetto cui si riferisce»*, in genere ad esso materialmente congiunto;
- ⊙ l'art. 8 (riprodotto sostanzialmente nell'art. 33 del citato D.M.), che dispone che *«l'agente postale che consegna un oggetto con avviso di ricevimento fa firmare quest'ultimo dal destinatario; se il destinatario rifiuta di firmare, è sufficiente, ai fini della prova dell'avvenuta consegna, che l'agente postale apponga sull'avviso stesso la relativa dichiarazione»*.

Inoltre, l'avviso, nel modello approvato, consiste in una cartolina costituita da un "fronte" (comprendente una zona in cui il mittente deve inserire i dati della persona a cui va restituita la cartolina) e ciò che più interessa da un "retro", ove, sotto l'intitolazione "avviso di ricevimento", sono a disposizione alcune caselle da barrare o compilare, per specificare la natura dell'oggetto spedito e il numero della raccomandata, e alcuni spazi in bianco da completare, tra i quali quello relativo alla "data di spedizione".

Infine, in calce, si collocano gli altri spazi che il mittente deve lasciare in bianco (*"firma per esteso del ricevente", "data", "firma dell'incaricato alla distribuzione", "bollo dell'ufficio di distribuzione"*).

Ne deriva, in conclusione, che l'avviso è precompilato dal mittente, ad eccezione della firma del ricevente e delle ulteriori asseverazioni che, come detto, seguono, anche topograficamente, l'apposizione di tale firma.

Tale ricostruzione consente di affermare che:

- ✕ l'avviso contiene *«l'attestazione»* di "fatti avvenuti" innanzi all'agente postale di distribuzione (secondo le formule che l'art. 2700 c.c. utilizza per definire l'efficacia probatoria dell'atto pubblico), limitata all'avvenuta apposizione della firma da parte del destinatario (con la relativa data);
- ✕ l'avviso non contiene, almeno in base al modello standardizzato, alcuna attestazione di fatti avvenuti innanzi all'agente postale di "accettazione", tra i quali l'attestazione della data dell'invio.

Benché sia presumibile che l'agente postale di distribuzione possa accedere ad evidenze interne, o al limite verificare eventuali bollature sul plico, al fine di accertare la data di spedizione, il relativo spazio non è quindi da lui compilato, né le evidenze indirette anzidette potrebbero far ritenere la spedizione avvenuta dinanzi al medesimo.

Conclusivamente, la Corte di Cassazione (Sez. Tributaria) ha rilevato che sussistono contrasti giurisprudenziali rilevanti ai fini della decisione dei ricorsi (e di altri analoghi pendenti presso la sezione), in ordine non solo alla portata ed alle modalità applicative (anche quanto al computo del termine) della sanzione di inammissibilità per la costituzione del ricorrente/appellante nel processo tributario di merito senza il deposito della copia della ricevuta della spedizione del ricorso per posta raccomandata, ma anche, e soprattutto, nel caso di ritenuta equipollenza rispetto a detto documento dell'avviso di ricevimento, in ordine all'ambito delle indicazioni fornite di fede privilegiata, tra quelle riportate sull'avviso stesso, con particolare riguardo alla data di spedizione

(questione quest'ultima di interesse generale per tutto il contenzioso in cui rilevi la prova della data di spedizione di lettere raccomandate, e per questo qualificabile come questione di massima di particolare importanza).

Pertanto, si spera che le Sezioni Unite diano in breve tempo risposte definitive per non lasciare nel dubbio i contribuenti ed i loro difensori.

Visita il nostro  Un'ampia scelta di strumenti utili

Ebook



Videoconferenze

Software



Formulari



Accertamento induttivo, contraddittorio obbligatorio

di Davide Di Giacomo

E' illegittimo l'accertamento basato su incongruenze da studi di settore se non preceduto da contraddittorio preventivo.

Il principio è contenuto nella sent. n. 17720/2016 della Corte di Cassazione da cui emerge che l'accertamento induttivo derivante dal studi di settore nonché l'incongruenza del reddito comportano il contraddittorio con il contribuente.

Verifiche fiscali

L'art. 12, comma 7, del Dlgs n. 212/2000 stabilisce il diritto del contribuente sottoposto a verifica fiscale a presentare all'ufficio, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che dovranno essere valutate dallo stesso ufficio impositore. **L'accertamento non può essere emesso prima della scadenza di tale termine**, fatta eccezione per situazioni di particolare urgenza da motivare; la norma in esame non contempla alcuna sanzione in caso di violazione, prevedendo una forma di contraddittorio differito rispetto alla verifica ovvero un contraddittorio preventivo da svolgere subito dopo il processo verbale e prima dell'emissione dell'accertamento.

Tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina l'illegittimità dell'atto impositivo emesso prima, fatta eccezione per la presenza di oggettive specifiche ragioni d'urgenza. L'ambito di applicazione del suddetto art. 12 è limitato agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente.

Come detto, la normativa prevede alcuni casi di particolare e motivata urgenza in cui è consentita l'inosservanza del termine che, tuttavia, devono essere giustificati, restando a carico dell'Amministrazione l'onere di provare la causa di impedimento (si pensi, ad esempio, ai casi in cui non ci siano pericoli di perdita erariale o accertamenti collegati alla consumazione di reati tributari. Tra i motivi che possono legittimare l'emissione dell'atto prima dei sessanta giorni non è prova idonea l'allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, occorrendo anche la prova che la questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA.

Nella fattispecie in esame il contribuente ha impugnato l'accertamento induttivo emesso dall'ufficio finanziario e sia in primo che secondo grado i giudici tributari hanno confermato la legittimità dell'accertamento.

Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione eccependo che per l'accertamento fondato sugli studi di settore era necessario il contraddittorio, a pena di nullità.

La CTR si era limitata, per escludere la violazione del contraddittorio, ad affermare l'evidente incongruenza del reddito rispetto ai ricavi dichiarati facendo poi discendere che l'antieconomicità fosse un ulteriore elemento a supporto.

In tal modo i giudici di merito hanno omesso di verificare se l'accertamento indicato a fondamento della richiesta fiscale contenesse altri elementi rispetto agli studi di settore, diversi da quelli derivanti da questi ultimi; solo in questo caso poteva escludersi il ricorso al contraddittorio preventivo.

Continua

I giudici della Corte, annullando la decisione di secondo grado, hanno ritenuto che l'accertamento induttivo può basarsi sull'antieconomicità dell'attività svolta dal contribuente/professionista anche senza considerare gli studi di settore e che in tale caso la garanzia di cui all'art 12, comma 7, legge n. 212/2000 (contraddittorio preventivo) vale solo per gli accertamenti per i quali vi è stato l'accesso presso la sede o per quelli riguardanti la rettifica ai fini Iva.

A tal proposito è stato ribadito l'orientamento espresso dalle sezioni unite (sent. n. 24823/2015) secondo cui... l'amministrazione finanziaria non è obbligata ad attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto a meno che non sia previsto espressamente per legge, per cui il dettato normativo dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 si applica solo in caso di atti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate presso la sede del contribuente e vale solo per i tributi

In sostanza l'amministrazione finanziaria non è obbligata ad attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto a meno che non sia previsto espressamente per legge.

Giurisprudenza

Al fine di fornire ai nostri lettori un quadro esaustivo dell'orientamento giurisprudenziale sul tema in esame, si evidenzia che la maggior parte delle più recenti decisioni propende per la nullità dell'accertamento emesso prima del termine dilatorio di 60 giorni dalla richiesta di chiarimenti avanzata dall'agenzia fiscale.

La cartella è nulla se l'ufficio finanziario in caso di "rilevante incertezza" sui dati esposti in dichiarazione non attiva il contraddittorio preventivo con il contribuente: l'invio della comunicazione bonaria ex art. 36-bis Dpr n. 60071973 è obbligatoria in tutti i casi "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", come previsto dall'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000 (Cass. n. 5394/2016).

La nullità dell'avviso di accertamento è la conseguenza di un vizio del procedimento la cui sanzione di invalidità rappresenta uno strumento efficace di garanzia e tutela del diritto di difesa e dell'effettività del contraddittorio. (Cass. 23050/2015).

Di contrario avviso si segnalano le decisioni n. 25759/14 e n. 406/015 e n. 19668/14 (Cass. SU) in cui si afferma l'obbligo del contraddittorio, sancito per accertamenti fondati su ipotesi di abuso di diritto ma anche su fattispecie atipiche di abuso di diritto. Altri pronunciamenti, intervenuti in materia di Iva ossia su tributo armonizzato, hanno ritenuto operante la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale principio interno all'ordinamento comunitario (cfr. Cass. n. 16036/15; 6232/15; 961 e 992/15).

Successivamente la sentenza della Corte Costituzionale ha stabilito che, in caso di accertamento antielusivo è legittima la nullità derivante dalla mancata osservanza del termine dei sessanta giorni dalla chiusura del verbale per l'emanazione dell'accertamento, dovendosi inquadrare tale invalidità come forma di garanzia del contraddittorio e non come una mera formalità (sent. n. 132/2015).

La giurisprudenza di merito ha affermato la nullità dell'accertamento emesso prima del termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica eseguite dall'ufficio finanziario, essendo la conseguenza di un vizio del procedimento atteso che le operazioni devono chiudersi con un verbale di contraddittorio e che il medesimo deve essere emesso dopo lo spirare del termine previsto dal citato art. 12, legge n. 212/2000 (CTP Rieti n. 65/2016). E' onere del ricorrente dimostrare la violazione della possibilità di produrre, ove interpellato, fondati elementi difensivi al fine dell'instaurazione del contraddittorio; l'obbligo del contraddittorio riguarda le sole verifiche fiscali da svolgersi con accesso presso la sede del contribuente e non esiste tale obbligo se non previsto per legge (CTP Rieti n. 138/2016).

L'importanza del contraddittorio endoprocedimentale



di Giovambattista Palumbo

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con la sentenza n. 1167/2/16 del 25 agosto 2016, ha stabilito molti principi degni di rilievo.

Nel caso di specie l'Ufficio aveva preso in esame la posizione dei contribuenti per gli anni 2007 e 2008 mediante questionario e successivi contraddittori nei quali i contribuenti avevano prodotto documentazione e fornito precisazioni.

All'esito del contraddittorio e delle informazioni possedute l'Ufficio aveva quindi proceduto a determinare il reddito sintetico dei periodi 2007 e 2008 sulla base dell'art.38, 4 comma, del D.P.R. 600/73 per l'anno di imposta 2008.

I contribuenti impugnavano l'avviso di accertamento, contestandone la legittimità e la fondatezza, ed in particolare:

- ✘ violazione del principio del contraddittorio e valenza retroattiva delle modifiche apportate dall'art. 22 del D.L. 78/2010 (che prevede l'obbligo del contraddittorio preventivo);
- ✘ difetto di motivazione;
- ✘ violazione dell'art. 42, comma 2 del D.P.R. 600/73 per mancata indicazione delle circostanze che giustificavano il ricorso a metodi sintetici di accertamento;
- ✘ illegittimità del regolamento applicato dall'Ufficio, che non consentiva al contribuente l'esercizio dei diritti previsti dall'art. 2697 c.c.;
- ✘ inapplicabilità del redditometro all'abitazione principale;
- ✘ inapplicabilità delle sanzioni per mancanza dell'elemento soggettivo e difetto di motivazione;

Nel merito, i beni-indice indicati dall'Ufficio, secondo il contribuente, dovevano essere parzialmente o totalmente esclusi dal calcolo sintetico ed in ogni caso le disponibilità finanziarie documentate dimostravano la sua capacità al mantenimento dei beni nell'anno 2008.

I giudici di merito, dopo aver evidenziato che il "redditometro" è uno strumento accertativo presuntivo, che fornisce una prima stima del reddito sinteticamente attribuibile alla persona fisica in base alla scelta e misurazione di certi elementi indicativi di capacità contributiva e che la sua applicazione, che può condurre ad esiti fortemente penalizzanti per i contribuenti, è controbilanciata dalla possibilità per questi ultimi di fornire un'adeguata "prova contraria" in sede di contraddittorio amministrativo, analizzano dunque la dedotta violazione dell'obbligo d'instaurazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento conseguente alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente mediante determinazione sintetica del reddito complessivo.

Ad avviso del Collegio occorre tenere conto del contesto normativo e giurisprudenziale

Continua



stabilizzatosi sulla questione. Sul piano normativo, l'attuale formulazione dell'art. 38 co. 7 del D.P.R. 600/73 prevede infatti testualmente che "l'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218". Tale norma è stata introdotta con D.L. 78/10 per adeguare la legislazione nazionale al principio, ritenuto intangibile dalla giurisprudenza comunitaria, per cui il destinatario di una decisione lesiva nei suoi confronti deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, così da mettere l'autorità competente in condizione di tener conto di tutti gli elementi del caso (cfr., per tutte, Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 18.12.08, causa C-349/07, Sopropè). La Commissione Tributaria evidenzia dunque che tale disposizione non ha carattere sostanziale, poiché non riguarda i criteri per la determinazione dell'imponibile o dell'imposta, ma natura procedurale, essendo diretta a disciplinare l'iter procedimentale da seguire nell'ambito degli accertamenti fondati sul c.d. "redditometro".

E dunque tale regola era da considerarsi immediatamente applicabile anche agli accertamenti non ancora definiti all'atto della sua introduzione.

Nel caso in esame la disposizione era infatti entrata in vigore successivamente alla chiusura dei periodi d'imposta cui si riferivano gli accertamenti in questione (2007-2008), ma antecedentemente rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento impugnato (2013).

Ne conseguiva che l'Ufficio doveva fame applicazione in sede determinazione sintetica del reddito, essendo del tutto irrilevante che l'accertamento si riferisse ad un'annualità precedente.

A parte la natura procedimentale della norma, occorre inoltre tenere conto anche di

considerazioni di ordine generale, come derivanti dall'ormai costante riconoscimento, anche a livello giurisprudenziale, del diritto al contraddittorio come un principio fondamentale dell'ordinamento dell'Unione Europea, oltre che dell'ordinamento nazionale, laddove l'obbligatorietà del preventivo contraddittorio è stata enucleata già dalla sentenza della Corte di Giustizia emessa il 12 dicembre 2002, nella causa C-395/00, dove, al punto 51, si legge che: "Il rispetto del principio dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, in particolare in un procedimento che possa condurre a sanzioni, costituisce, come la Corte ha statuito a più riprese, un principio fondamentale del diritto comunitario.

Tale principio impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni (v. sentenze 24 ottobre 1996, causa C-32/95 P, Commissione/Lisrestal e a., Race. pag. 1-5373, punto 21, e 21 settembre 2000, causa C-462/98 P, Mediocurso/Commissione, Race. pag. 1-7183, punto 36)".

Coerentemente con la giurisprudenza dei giudici comunitari, la Corte di Cassazione ha del resto in più occasioni fatto rilevare che il diritto al preventivo contraddittorio è un principio fondamentale del diritto comunitario, che deve ritenersi immediatamente applicabile anche alle fattispecie interne che non riguardino, specificamente, materie di origine comunitaria.

I giudici di legittimità hanno, infatti, stabilito che pur non esistendo una corrispondente enunciazione nelle fonti normative nazionali, la sua applicazione, come già riconosciuto dalla Corte (sentenza 21 settembre 2006, n. 21221 e 21 aprile 2008, n. 10257, entrambe in materia di imposizione diretta), s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria. Con la conseguenza che la stessa opera anche al di fuori dei tributi "armonizzati" o "comunitari" quali l'IVA, le accise e i diritti doganali.

Secondo una pluriennale e consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze del 14 febbraio _____

Continua

1995, C - 279/93, 3 Finanzamt Koln - Altstadt c. Roland Schumacher; 13 luglio 1993, C - 330/91, Commerzbank; 12 aprile 1994, C - 1/9, Halliburton Services; 15 maggio 1997, C- 250/95, Futura Paiticipations), pur essendo la materia dell'imposizione diretta attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi sono infatti, comunque, vincolati al rispetto dei diritti e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.

In altri termini, secondo la Corte Suprema, i principi fondamentali del diritto comunitario debbono ritenersi generalmente vincolanti per qualsiasi tipo di tributo, quand'anche non di origine comunitaria, poiché il dettato normativo recato dal Trattato impone agli Stati aderenti all'unione di assumere tutte le misure necessarie per recepire, fattivamente, le normative comunitarie e, conseguentemente, i principi fondamentali sui quali l'Unione europea si regge.

Il diritto al contraddittorio preventivo costituisce, quindi, secondo la CTP, un principio fondamentale anche per il diritto interno. Anche considerata la ricostruzione compiuta dalla Corte Suprema a Sezioni Unite, con sentenza n. 12837 del 2014, che contiene un'ampia disamina della normativa dettata sia dalla L. n. 241 del 1990, sia, con specifico riferimento alla disciplina speciale per il procedimento tributario, dallo Statuto del Contribuente, da cui, secondo i Giudici di legittimità, "emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o "endo-procedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili.

Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza quindi l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.

In conclusione, poiché era pacifico che, nel caso in esame, l'Agenzia delle Entrate aveva effettuato tre incontri con il contribuente, che si erano però risolti in un mero deposito di documenti senza alcun successivo confronto con il contribuente, preliminare alla notificazione dell'avviso di accertamento oggetto di ricorso, la CTP, oltre agli aspetti di merito che, a suo avviso, confermavano l'illegittimità della pretesa, ravvisava comunque una causa dirimente di nullità dell'avviso di accertamento.



Abbonati a
COMMERCIALISTA
TELEMATICO
I nostri servizi sempre disponibili
su Computer e Mobile

Scopri gli Abbonamenti →

Contraddittorio obbligatorio se ci sono dubbidi **Davide Di Giacomo**

La cartella è nulla se l'ufficio finanziario in caso di "rilevante incertezza" sui dati esposti in dichiarazione non attiva il contraddittorio preventivo con il contribuente.

Il principio è contenuto nella recente sent. n. 5394/2016 della Suprema Corte da cui emerge che l'invio della comunicazione bonaria ex art. 36-bis Dpr n. 60071973 è obbligatoria in tutti i casi "sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", come previsto dall'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000.

E' il caso di ricordare che la procedura disciplinata dall'art. 36 bis del Dpr n. 600/1973 prevede la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo c.d. automatico, e viene eseguita mediante preventivi controlli su dati e documenti esterni rispetto al contenuto cartolare della dichiarazione.

Tale disposizione prevede, infatti, al terzo comma che l'ufficio finanziario a seguito dei controlli automatici sulle dichiarazioni dei redditi e nel caso emerga un risultato diverso comunica al contribuente l'imposta o la maggiore imposta risultante. E' stabilito, altresì, che lo stesso contribuente, a seguito della segnalazione, comunica, in contraddittorio con l'ufficio, se ci siano elementi non considerati o non valutati. Pertanto l'ufficio finanziario, se dai controlli emerge un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione, lo comunica al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Tale notifica ex art.36 bis Dpr 600/73 resta legittima anche nell'ipotesi che non sia stato preventivamente emesso l'avviso bonario, a condizione che la pretesa erariale consegua ad una mera divergenza tra somme dichiarate e somme versate, ulteriormente precisando che l'avviso rimane⁽¹⁾.

Fatto

La società ha impugnato una cartella di pagamento riguardante omesse ritenute alla fonte ed interessi circa l'omesso pagamento dell'Iva.

Sia in primo che secondo grado i giudici tributari hanno respinto i ricorso della società che successivamente ha proposto ricorso per cassazione, eccependo, appunto, la nullità della cartella in quanto emessa in violazione dell'obbligo di comunicazione di irregolarità di cui all'art. 36-bis Dpr n. 600/1973.

La Suprema Corte ha ritenuto fondato il ricorso precisando preliminarmente che in via generale il mancato invio della comunicazione non determina la nullità della cartella di pagamento.

E' stato evidenziato che l'art. 6, comma 5, dello statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) non impone l'obbligo del contraddittorio in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo. Tale norma lo prevede comunque soltanto in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione dei redditi, nel qual caso l'ufficio finanziario è tenuto ad inviare comunicazione del contraddittorio preventivo al contribuente.

Ciò induce a ritenere che il legislatore abbia inteso limitare la sanzione di invalidità dell'atto impositivo esclusivamente al caso di "rilevante incertezza" sui dati esposti nella dichiarazione.

Nella fattispecie in esame il giudice dell'appello pur avendo rilevato incertezze circa la dichiarazione dei redditi presa in esame dall'ufficio aveva ritenuto che la comunicazione sarebbe stata spedita e che il contraddittorio preventivo sarebbe stato instaurato.

I giudici di legittimità hanno ritenuto, infine, che la norma contenuta nel citato art. 6, comma 5, legge n. 212/2000 è posta a presidio dell'instaurarsi del contraddittorio procedimentale, che rappresenta espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è finalizzato al migliore esercizio della potestà impositiva (Cass. n. 18184/2013) ⁽²⁾.

La posizione della giurisprudenza

La decisione in commento si pone in contrasto con l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità che prevede lo svolgimento del contraddittorio tra ufficio e contribuente.

Sull'argomento si evidenzia, infatti che la Cassazione ha affermato che la procedura di accertamento mediante l'applicazione dei parametri o studi di settori rappresenta un sistema di presunzioni semplici e che la gravità, precisione e concordanza non è determinata per legge dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards ma deriva dal contraddittorio da instaurare in modo obbligatorio con il contribuente. In sostanza l'orientamento della giurisprudenza ha accolto ormai il criterio della personalizzazione del parametro e l'attivazione del contraddittorio è essenziale atteso che è la sua attivazione che consente di apprezzare il legittimo formarsi della presunzione semplice. In sostanza la procedura di accertamento tributario mediante l'applicazione dei parametri costituisce un sistema di presunzioni semplici (non legali) e la gravità, precisione e concordanza di tale sistema di presunzioni nasce solo in esito al contraddittorio.

Si segnala sul tema la sentenza. n. 22489/2015 Cass. da cui emerge che la cartella di pagamento è illegittima se non è preceduta dalla comunicazione di irregolarità da inviare al contribuente ai sensi dell'art. 36 ter, comma 4, del Dpr n. 600/1973.

Si annovera, infine, in materia una sentenza della Corte Costituzionale secondo cui il contraddittorio è obbligatorio, anche in assenza "di espressa previsione normativa" (sent. n. 132/2015) ⁽³⁾.

Note

(1) Cass. n. 22445/2015 - In caso di omesso o ritardato pagamento di tributi non è previsto, a pena di nullità, il contraddittorio preventivo tra l'ufficio finanziario e il contribuente.

La comunicazione preventiva ex art. 36-bis Dpr n. 600/1973 è richiesta solo su questioni decisive o rilevanti della dichiarazione dei redditi art. 6, co. 6; l. n. 212/2000.

La Suprema Corte ha ritenuto, accogliendo le motivazioni del giudice di appello, che nel caso specifico la comunicazione non era necessaria, a pena di nullità, e che l'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000 richiede l'obbligo del contraddittorio preventivo solo in caso di rilevanti incertezze, non ricorrenti nelle ipotesi di meri errori materiali rientranti nella previsione normativa di cui all'art. 36 bis del Dpr n. 600/1973.

(2) Cass., S.U., e, a Sezioni Unite, n. 19667/2014. - E' stato riconosciuto anche nel nostro ordinamento la giusta rilevanza al contraddittorio ritenendo che "il contraddittorio endoprocedimentale [...] costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa" e costituisce condizione di legittimità della pretesa tributaria.

Cass., S.U., 19 settembre 2014, n. 19667- La pretesa tributaria trova fondamento nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" attraverso l'espletamento del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente (anche) nella fase "precontenziosa" o "endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio assurge a diritto del destinatario dell'atto, realizzando l'intrasferibile diritto di difesa del cittadino, di cui ai principi costituzionali contenuti nell'art. 24 e 97 Cost.

(3) Cass. n. 5362/2016 Diversamente dal diritto della Comunità Europea, il nostro diritto non prevede l'obbligo generalizzato di attivare un contraddittorio endoprocedimentale nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria che ponga in essere un atto lesivo dei diritti del contribuente.

COMMERCIALISTA TELEMATICO.com

PRATICA SOCIETARIA
La banca dati per il consulente aziendale con formulari, normativa, prassi, giurisprudenza e dottrina

ENTI LOCALI
Quotidiano di approfondimenti e soluzioni per i revisori dei conti e i commercialisti che si occupano di enti locali

ARTICOLI DI APPROFONDIMENTO QUOTIDIANI

SOFTWARE
E-BOOK
MODULI & FORMULARI
RISPOSTE A QUESITI

NOTIZIARIO QUOTIDIANO
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI MENSILI

CONVEGNISTICA
PERCORSI FORMATIVI
VIDEOCONFERENZE ACCREDITATE PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE

The screenshot shows the main interface of the Commercialista Telematico website. At the top, there's a navigation bar with 'ABBONATI SUBITO' and 'SHOP'. Below it, a search bar and user login options. The main content area is divided into several columns: 'PRATICA SOCIETARIA' (banca dati), 'SOFTWARE IN EXCEL' (ELABORA AZIENDA), 'Approfondimenti del Giorno' (with articles on 'Strutture sanitarie e obbligo dell'accertamento dell'incasso dei compensi' and 'Controlli fiscali: l'Agenzia Entrate utilizzerà anche Facebook'), 'IL CASO DEL GIORNO' (Nuove regole per il bilancio), 'IL PARERE DELL'ESPERTO' (bilancio gastronomico), 'Formazione', and 'Notizie Flash' (Agricoltura, Commercialisti con studi aggregati, etc.).

Scopri le rubriche del Commercialista Telematico:



www.commercialistatelematico.com

Info@commercialistatelematico.com



Il litisconsorzio processuale nel processo tributario



di Giovambattista Palumbo

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18683 del 23.09.2016, ha affermato alcune considerazioni in tema di litisconsorzio che meritano qualche riflessione.

Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate si doleva del pronunciamento della CTR Lombardia che ne aveva respinto l'appello, confermando l'annullamento decretato in primo grado di un'iscrizione ipotecaria, conseguenza del mancato perfezionamento della domanda presentata dal contribuente ai sensi dell'art. 12, L. 289/02 ai fini della definizione di un pregresso carico IVA.

L'istanza infatti non si era perfezionata, non avendo la parte provveduto al versamento del saldo nei termini.

La CTR aveva dunque affermato che il tardivo pagamento *"non comporta la decadenza del beneficio del condono, poiché l'art. 12 della legge 289/2002 non prevede una siffatta sanzione e la stessa non può ricavarsi dal sistema normativo della legge in questione"* e *"comunque"* — aggiungeva — va evidenziato che *"l'ufficio, come riconosciuto dallo stesso, deve essere considerato privo di legittimazione passiva e, quindi, l'appello deve essere considerato inammissibile"*.

Su ricorso in Cassazione dell'Amministrazione, la contribuente denunciava la mancata osservanza delle disposizioni in materia di litisconsorzio, eccependo che, sebbene il ricorso in prime cure fosse stato da essa proposto notificando il relativo atto tanto all'Agenzia delle Entrate, quanto al concessionario della riscossione, l'Agenzia, soccombente nel giudizio avanti alla CTP, nel proporre appello avverso la sentenza di primo grado, non aveva provveduto a notificare l'atto d'appello al concessionario della riscossione, che pure, come detto, era parte nel giudizio di primo grado, di modo che, dovendo il ricorso in appello, ex art. 53, comma 2, D.lgs. 546/92, essere proposto *"nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado"*, ne conseguiva che il ricorso per cassazione doveva essere dichiarato inammissibile, in quanto la sentenza, non essendo *"impugnata in parte qua risulta perciò solo idonea a sopravvivere, rendendo carente di interesse l'impugnativa relativa alle altre rationes decidendi, ancorché gravate dall'impugnante"*.

Secondo i giudici di legittimità l'eccezione era fondata, anche se gli effetti conseguenti al suo accoglimento erano in realtà diversi da quelli auspicati dalla parte.

Evidenzia infatti la Corte che il concetto di causa *"inscindibile"* (di cui all'art. 331 cod. proc. civ.) va riferito non solo alle ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche alle ipotesi di litisconsorzio processuale, che si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba necessariamente persistere in sede di impugnazione.

Anche con riguardo al contenzioso tributario, quindi, il litisconsorzio processuale, che determina una inscindibilità delle cause anche in ipotesi in cui non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, ricorre allorché la presenza di più parti nel giudizio di primo grado deve necessariamente persistere anche in appello, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio (cfr Cass. 1274/15; 11890/12; 27437/08), con la _____

Continua



conseguenza che, dovendo l'atto di impugnazione essere notificato, come prescritto dal sopra citato art. 53, comma 2, D.lgs. 546/92, a tutte le parti, *"laddove ciò non sia avvenuto in relazione ad alcuna di esse, vertendosi in tema di litisconsorzio processuale, il giudice deve disporre l'integrazione del contraddittorio con ordinanza da emettere in camera di consiglio, assegnando un termine perentorio per provvedere"* (cfr Cass. 11506/12).

Peraltro, diversamente da quanto auspicato dalla controricorrente, l'omessa notifica dell'impugnazione al litisconsorte necessario non comporta l'inammissibilità del gravame, ma soltanto l'esigenza dell'integrazione del contraddittorio per ordine del giudice e, in mancanza di questo, la nullità dell'intero processo di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità (cfr Cass. 445/13; 14423/10; 1789/04).

L'omessa notifica dell'impugnazione ad un litisconsorte necessario non si riflette pertanto sulla ammissibilità o sulla tempestività del gravame, che conserva l'effetto di impedire il passaggio in giudicato della sentenza impugnata, ma determina solo l'esigenza della integrazione del contraddittorio, iussu iudicis, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. civ., con la conseguenza che, quando il giudice di appello non abbia disposto l'integrazione del contraddittorio, nei confronti di tutte le parti litisconsorti nel giudizio di primo grado che non siano state citate nella fase di gravame, la sentenza non è nulla, ma deve essere cassata con rinvio, perché il giudice di rinvio provveda all'applicazione della disciplina prevista dalla predetta norma di rito (cfr Cass. 17269/15; 24089112; 9977/08).

Poste queste premesse, preso atto che nella specie l'Agenzia delle Entrate, appellante in secondo grado, aveva omesso di notificare il proprio atto di appello al concessionario della riscossione, quantunque questi fosse stato parte del giudizio di primo grado e avesse perciò acquisito la veste di litisconsorte processuale, e che il giudice d'appello, a sua volta, aveva omesso di ordinare l'integrazione del contraddittorio nei confronti del litisconsorte pretermesso, andava dichiarata la nullità del giudizio d'appello, cassata l'impugnata sentenza e rinviata la causa avanti al giudice a quo.

Il litisconsorzio è del resto regolato, quanto al processo tributario, dall'art. 14 del D.Lgs. 546/92, che stabilisce che *"Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi"*.

Il litisconsorzio sussiste dunque se l'oggetto del ricorso, o dell'appello, concerne in modo inscindibile più soggetti, ossia se il ricorso o l'appello deve essere proposto congiuntamente da o nei confronti di più soggetti.

La fattispecie, pertanto, si concretizza ogni qual volta la sentenza debba provvedere necessariamente e in modo indivisibile nei confronti di più soggetti.

Solo in caso di litisconsorzio necessario (sostanziale o processuale) il ricorso o l'appello deve essere notificato nei confronti di tutti i soggetti inscindibilmente collegati, tanto è vero che se a ciò non si è provveduto, deve essere ordinata dal giudice l'integrazione del contraddittorio, mediante la chiamata in causa entro un termine perentorio.

La giurisprudenza prevalente ritiene quindi che l'estinzione della causa travolga tutte le fasi intermedie del procedimento, facendo rivivere l'atto impositivo originariamente impugnato.

L'estinzione del processo travolge infatti le sentenze di merito, ma non l'atto amministrativo, che come noto non è un atto processuale, bensì l'oggetto dell'impugnazione.

La Corte di Cassazione, però, nella sentenza in esame, dice espressamente che la mancata integrazione *determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità*, lasciando così intendere che resta valida la sentenza di primo grado (nel caso di specie favorevole al contribuente).

E dunque, in questo caso, l'interesse ad integrare (pena l'estinzione del giudizio) non era del contribuente, ma dell'Amministrazione.

Si evidenzia del resto, a latere, che la Corte Suprema, già con la sentenza n. 11667 del 2001, aveva chiarito che il ricorso avverso l'avviso di mora o la cartella di pagamento "... *qualora tale atto venga impugnato esclusivamente per vizi propri, deve essere proposto nei confronti del concessionario per la riscossione dei tributi, senza che sia necessario integrare il contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nei confronti dell'ente impositore*".

In caso dunque di vizi della cartella attinenti alla eventuale errata notifica, l'atto deve essere impugnato davanti al giudice tributario, entro il termine decadenziale previsto, chiamando in causa esclusivamente il concessionario, al quale è direttamente ascrivibile il vizio dell'atto impugnato.

È vero che in tali controversie l'Agenzia, pur non essendo parte necessaria nei giudizi promossi dal contribuente nei confronti del concessionario, può essere da quest'ultimo chiamata in giudizio, se la lite non concerne esclusivamente la validità di atti esecutivi, tuttavia nelle suddette controversie (aventi ad oggetto la denuncia di vizi propri dell'atto ed al concessionario unicamente ascrivibili) non è configurabile, come detto, un rapporto di litisconsorzio necessario tra ente impositore e concessionario.

A norma dell'art. 102 c.p.c., del resto, come affermato, per esempio, anche dalla Sentenza n. 283 del 28 gennaio 2008 della Commissione Tributaria Regionale di Roma, Sez. XXXVIII, il litisconsorzio necessario può essere ordinato solo tra soggetti tutti ugualmente legittimati attivi o passivi dell'azione.

Se dunque è vero che per l'Agenzia sussiste in questi casi difetto di legittimazione passiva, è allora anche vero che neppure sussiste un'ipotesi di litisconsorzio necessario, laddove si intende per litisconsorzio necessario il caso in cui la legge dispone espressamente che più soggetti debbano agire o essere convenuti nello stesso processo o quando una decisione giudiziale è (rectius: può essere) efficace solo se pronunciata nei confronti di una pluralità di soggetti.

Se però, poi, come anche nel caso di specie, il processo si svolge comunque fin dal primo grado nei confronti di tutte le parti, poi destinatarie di un'unica sentenza, allora a quel punto il secondo grado deve comunque svolgersi nei confronti di tutti i destinatari della medesima pronuncia, sostanziando un'ipotesi di litisconsorzio processuale necessario, che seguirà, in pratica, la stessa disciplina del litisconsorzio sostanziale.

Come infatti evidenziato dalla Suprema Corte con la sentenza in commento, il litisconsorzio processuale determina l'inscindibilità delle cause anche ove non sussista il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, determinando l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti la necessità per il giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. civ., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso.

E-LEARNING

Consigli pratici e poca teoria!

Gli argomenti affrontati nelle Videoconferenze di Commercialista Telematico sono di **forte interesse** per tutti: aziende, consulenti tributari, commercialisti, avvocati tributaristi, consulenti del lavoro, imprenditori...

La conferenza è "**interattiva**", permette cioè agli utenti di **intervenire in diretta e confrontarsi con il relatore**, attraverso quesiti o scambi di opinioni...

Le videolezioni IN DIRETTA sono sviluppate su una **piattaforma idonea all'accreditamento** per la formazione obbligatoria dei commercialisti (previsto un questionario - con risposte SI/NO - al fine di dimostrare che l'utente collegato ha effettivamente seguito la relazione).

L'attività di e-learning rappresenta un fiore all'occhiello per Commercialista Telematico che ha sviluppato nel tempo un ampio catalogo di video lezioni coniugando al meglio **l'estrema praticità** di questa forma di aggiornamento con un **ottimo livello qualitativo** del panel Relatori e delle tematiche affrontate.

LA FORMAZIONE PROFESSIONALE DI

 COMMERCIALISTA
TELEMATICO.com



Procedure e garanzie in caso di accertamento in materia di abuso del diritto



di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Come noto, la nozione di abuso del diritto, che torna come una formula scaramantica in norme, prassi ufficiale e sentenze tributarie, circoscrive il perimetro non perfettamente definito dei comportamenti che, pur non violando direttamente delle disposizioni di diritto positivo, procurano un vantaggio tributario che si assume “disapprovato” dall’ordinamento.

Recenti innovazioni normative hanno condotto al superamento dell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, legato al più datato ma analogo concetto di elusione fiscale. Nel permanere delle garanzie concesse sia in sede interlocutoria (interpello specifico), sia nell’accertamento, le maggiori novità sembrano costituite dall’estensione delle ipotesi di abuso a tutti i settori impositivi e a tutti i comportamenti possibili, e nella riconduzione di questo tipo di contestazioni a un ambito residuale, con onere di dimostrazione del carattere abusivo a carico dell’ufficio e con l’impossibilità di rilevare l’abuso d’ufficio da parte di organi giurisdizionali.

Il peggior effetto della dottrina dell’abuso del diritto quale scaturiva dalle sentenze della Corte di Cassazione in epoca anteriore alle innovazioni del D.Lgs. n. 128/2015 era costituito dalla totale assenza di garanzie speciali in sede di accertamento. Quelle garanzie che il legislatore aveva inteso inserire nell’art. 37-bis in considerazione del forte rischio di “svarioni” interpretativi, trattandosi di definitiva di contestazioni del fisco non supportate da alcuna norma (sul filo del principio di legalità).

La “vecchia” elusione

L’art. 37-bis del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, abrogato dal richiamato D.Lgs. n. 128/2015, si poneva come norma antielusiva a vocazione generale ma di fatto confinata al settore delle imposte sui redditi e alla valutazione di determinate tipologie di operazioni tassativamente individuate.

Per rientrare nell’ambito applicativo dell’art. 37-bis, l’operazione posta in essere doveva essere elusiva nel suo complesso, mentre non era richiesto che, in presenza di un “comportamento elusivo” costituito da una molteplicità di atti, fossero proprio quelli indicati dalla norma a produrre il risultato elusivo o a essere privi di valide ragioni economiche.

In linea generale, l’intento elusivo perseguito dal contribuente poteva essere ravvisato in presenza (contestualmente) delle seguenti due condizioni:

- ✘ una serie di atti la cui sequenza apparisse anomala in relazione al risultato economico cui essi sono stati preordinati, o caratterizzata dall’assenza di una qualsiasi plausibile ragione non fiscale della loro concatenazione;
- ✘ un’interdipendenza funzionale tra le singole operazioni che, apparentemente autonome e casuali nella loro successione, perseguivano nella sostanza uno scopo unitario.

Valide ragioni economiche

La condizione per ottenere dall'amministrazione finanziaria il riconoscimento degli effetti fiscali delle operazioni potenzialmente elusive nel contesto normativo previgente era costituita dalle valide ragioni economiche, ossia dall'"apprezzabilità economico-gestionale" che dovrebbe supportarle.

Tali "ragioni" dovevano essere "valide", cioè dotate di una propria necessità non meramente giuridica, e in nessun caso potevano ridursi alla ricerca della soluzione più vantaggiosa dal punto di vista tributario.

La nuova normativa introdotta dal decreto abuso, ossia l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, non evoca più tale nozione facendo invece riferimento alla sussistenza di ragioni extrafiscali non marginali.

"Scoperta" dell'abuso

Prima della riformulazione normativa del 2015, l'irruzione della nozione di abuso del diritto ha rappresentato una nuova frontiera giurisprudenziale in materia di comportamenti elusivi.

L'applicazione del principio dilagò nella giurisprudenza a seguito di alcune pronunce della Suprema Corte, influenzate dalle precedenti prese di posizione della Corte di Giustizia comunitaria⁽¹⁾.

Le sentenze emanate dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nel corso del 2008 (n. 30055 e 30057/2008) hanno accolto un'applicazione estensiva della nozione di abuso del diritto, in grado di legittimare le contestazioni degli uffici fiscali anche in assenza di specifiche disposizioni antielusive.

Una parziale limitazione dei poteri del fisco - discendente dalla necessità di dimostrare l'esistenza del disegno elusivo a sostegno delle rettifiche operate, oltre alle supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute, evidenziando per quali motivi se ne determini l'aggiramento, e tenendo conto dell'evoluzione degli strumenti giuridici - è stata individuata dalla successiva sentenza della sezione tributaria n. 1465 del 17.11.2008, depositata il 21.1.2009.

Secondo la pronuncia, anche se il carattere fiscalmente elusivo dell'operazione poteva essere riconosciuto e contestato dal fisco in modo ampio, nell'esercizio di un potere che era **diretta espressione dell'art. 53 della Costituzione**, la contestazione era legittima solamente se il fine elusivo si poneva come predominante e assorbente rispetto al complessivo comportamento del contribuente.

Sotto il profilo della difesa della parte, era osservato che i contribuenti dovevano dimostrare il motivo per cui era stato posto in essere il comportamento, con una facoltà di dimostrazione assai ampia, che poteva estendersi a diversi obiettivi di natura commerciale, finanziaria, contabile (e non solo alle valide ragioni economiche).

Con la sentenza 21.1.2011. n. 1372, la Cassazione ha fatto presente che l'applicazione del principio dell'abuso del diritto doveva essere guidata da una particolare cautela. Era infatti necessario individuare con precisione cosa fosse "elusione", e in tale prospettiva la semplice sussistenza di valide ragioni extra-fiscali era sufficiente a escludere il carattere strumentale (elusivo) dell'operazione posta in essere.

Legge delega fiscale

Nel fornire i principi sulla cui base si sarebbe costruita la nuova normativa in materia di abuso (art. 10-bis della L. n. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 5.8.2015, n. 128), la legge delega 11.3.2014, n. 23, (in coerenza con la Raccomandazione UE 6.12.2012 n. 772 sulla pianificazione fiscale aggressiva) richiedeva la definizione della condotta abusiva come **uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, anche se tale condotta non è in contrasto con alcuna specifica disposizione**.

In tale prospettiva:

- bisognava considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;
- occorreva escludere la configurabilità di una condotta abusiva per le operazioni giustificate da ragioni extrafiscali non marginali (costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente);
- era necessario prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici adottati in attuazione del comportamento elusivo all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il risparmio di imposta da essi derivante;
- bisognava disciplinare il **regime della prova** ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo invece che gravasse sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificassero il ricorso a tali strumenti;
- occorreva prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento, a pena di nullità dello stesso;
- occorreva infine prevedere specifiche regole procedurali che garantissero un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardassero il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

Il "nuovo" abuso

In attuazione della legge delega per la riforma tributaria n. 23/2014, il D.Lgs. 5.8.2015, n. 128 ha innovato la materia inserendo nella L. 27.7.2000, n. 212 (Statuto del contribuente) un nuovo art. 10-bis.

Secondo il comma 1 dell'articolo, configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, 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.

Sono (comma 2):

- **operazioni prive di sostanza economica** i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- **vantaggi fiscali indebiti** i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Il criterio della non conformità a normali logiche di mercato appare contiguo rispetto alle varie considerazioni spesso trasfuse in verbali e accertamenti, ed esaminate dalle Corti, relativamente al comportamento economico o antieconomico dell'impresa. Chiaramente nel nuovo contesto i soggetti preposti al controllo dovranno usare molta cautela in quanto spinti a verificare il carattere "extrafiscale" più che "validamente economico" dell'operazione, come avveniva in precedenza.

Alla luce del nuovo art. 10-bis in rassegna è ragionevole attendersi che particolarmente ardua risulterà la valutazione relativa a principi e a finalità delle norme più che a disposizioni incardinate nel diritto positivo. La

Continua



possibilità di sindacare la rispondenza al contenuto implicito (non scritto) delle disposizioni normative presuppone infatti poteri e competenze di tipo ermeneutico che tradizionalmente fuoriescono dall'ambito di lavoro di una normale amministrazione pubblica.

Interpello

Secondo le nuove disposizioni in materia di antiabuso, non si considerano in ogni caso abusive (elusive) le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Le valide ragioni extrafiscali **non marginali** sono presumibilmente sempre riferite al singolo contribuente, ossia all'utilità dell'impresa.

In un contesto di gruppo, tuttavia, il perimetro dell'attività economica potrebbe estendersi a una pluralità di soggetti, in considerazione di quei principi sostanzialistici che da sempre guidano le valutazioni antielusive. In tali situazioni, potrebbe essere opportuno uno sguardo complessivo alle ragioni reali (ultra – soggettive) del comportamento (al di là della formale presenza di istituti come il consolidato fiscale e la liquidazione IVA di gruppo).

Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale .

Il comma 5 del vigente art. 10-bis della L. n. 212/2000 stabilisce che il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'art. 11 della medesima legge (in particolare si tratta della tipologia di cui all'art. 11, comma 1, lett. d)) per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

Ciò significa che dovrà essere interpellata la competente direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, ovvero - nel caso di contribuenti di grandi dimensioni, cioè al di sopra dei 100 milioni di ricavi / volume d'affari - la direzione centrale Normativa, attendendo risposta entro 120 giorni salva l'esigenza di integrazione istruttoria e con la possibilità del silenzio-assenso in caso di inerzia dell'amministrazione.

Tale interpello risulta più solido rispetto al precedente interpello ex art. 21 della L. n. 413/1991, in quanto **rende invalidi gli eventuali accertamenti difformi**.

Quanto al carattere della preventività rispetto al comportamento, si fa presente che la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 (paragrafo 3.1.1) richiede la presentazione dell'istanza di interpello, per i comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione fiscale, prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della stessa.

Si osserva che in ogni caso l'interpello non può essere inteso come sostitutivo dell'attività di accertamento, ma solamente come strumento per richiedere e ricevere un chiarimento puntuale, con la possibilità di un successivo esame "retrospettivo" da parte dell'amministrazione in sede di accertamento, con tutte le necessarie garanzie.

Accertamento "garantito"

L'attività di contrasto del fisco rispetto ai fenomeni costituenti abuso del diritto si circonda di un sistema di salvaguardie avente la finalità di circoscrivere i comportamenti più verosimilmente rispondenti all'ipotesi normativa (utilizzo distorto di norme giuridiche a fini di risparmio fiscale senza consistenti ragioni extrafiscali).

È evidente che in questo contesto, caratterizzato dall'assenza di norme violate e dall'altissima probabilità di arbitrio del soggetto controllore, occorre evitare ogni atteggiamento pregiudiziale: di ciò si rende ben conto il legislatore, che confina l'accertamento antiabuso in un ambito residuale e **pone l'onere della dimostrazione a carico del fisco**.

Il comma 6 dell'art. 10-bis stabilisce che, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto deve essere accertato con un apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

Richiesta di chiarimenti

Il comma 7 dell'art. 10-bis richiede che la richiesta di chiarimenti deve essere notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo.

Per quanto riguarda i termini per l'attività di accertamento, entro i quali l'amministrazione finanziaria può notificare gli atti con riferimento a un determinato periodo di imposta, si forniscono le seguenti precisazioni.

Con riguardo ai periodi di imposta fino a quello chiuso il 31.12.2015, gli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, e gli avvisi di rettifica ai fini dell'IVA, devono essere effettuati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Questo termine si applica alle ipotesi di infedele dichiarazione, cioè quando la rappresentazione fornita dal contribuente nella dichiarazione fiscale è difforme rispetto a quanto viene accertato dall'ufficio fiscale. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla (ai fini IRES-IRPEF/IRAP/IVA), l'avviso di accertamento può essere invece notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Questi termini sono mutati, per volontà del legislatore, per gli avvisi di accertamento e rettifica relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.2016 e ai periodi successivi.

L'art. 1, comma 130, della L. n. 208/2015, vigente dal 1° gennaio 2016, è intervenuto modificando l'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Secondo le nuove disposizioni, gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto – e non più del quarto - anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 57, comma 1).

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento potrà invece essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (art. 57, comma 2).

Parallelamente è stato innovato anche l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, a valere per gli accertamenti in materia di imposta sui redditi, con previsioni perfettamente allineate a quelle del decreto IVA.

Tra la data di ricevimento dei chiarimenti da parte dell'ufficio, ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo "antiabuso", intercorrono non meno di 60 giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni.

Supermotivazione e onere probatorio

Il comma 8 stabilisce che, fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

Ai sensi del comma 9, **l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha invece l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.**

Questo comma precisa chiaramente che l'accertamento antiabuso può essere legittimamente attivato solamente previa dimostrazione che il comportamento del contribuente pone in essere un'operazione priva di sostanza economica (non giustificata da ragioni extrafiscali non marginali) per ottenere vantaggi fiscali indebiti.

Si osserva anche che nel nuovo contesto normativo l'abuso del diritto non può essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario.

Questa previsione si discosta nettamente rispetto alla giurisprudenza di cassazione formatasi nella vigenza delle vecchie norme, la quale oltre a enucleare nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo aveva affermato la rilevanza d'ufficio dell'inopponibilità del negozio abusivo all'erario, anche in sede di legittimità.

In relazione alle due caratteristiche idonee a individuare un'ipotesi di abuso del diritto in un caso specifico (mancanza sostanza economica e di ragioni extrafiscali), si fa presente quanto segue:

secondo l'art. 10-bis, comma 2, lett. a), sono *“operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*: il requisito della mancanza di sostanza economica è stato quindi identificato dal legislatore delegato nell'assenza di effetti extrafiscali apprezzabili degli atti o della sequenza negoziale;

- ⊙ in particolare, possono essere sintomatici della mancanza di sostanza economica la non coerenza delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme, nonché la non conformità degli strumenti giuridici utilizzati rispetto alle normali logiche di mercato;
- ⊙ quanto all'essenzialità della *“ragione fiscale”*, essa dovrebbe ritenersi già implicita nella nozione di mancanza di sostanza economica / extrafiscale.

È evidente che, in senso lato, sembra difficile immaginare comportamenti imprenditoriali privi di una pur minima razionalità economica: anche per questo, il sentiero dell'accertamento antiabuso appare stretto. Ciò significa che non si può *“abusare dell'abuso”*: in presenza di norme specifiche che si assumano violate, dice il legislatore, le motivazioni del recupero dovranno far riferimento a queste norme e non a una ricostruzione incerta di schemi elusivi.

Ulteriori previsioni

Per quanto disposto dal comma 10 dell'art. 10-bis in commento, in caso di ricorso i tributi o i maggiori tributi accertati, insieme ai relativi interessi, sono posti in riscossione ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 e dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, cioè seguendo le regole della riscossione frazionata in pendenza di giudizio (versamento dei due terzi in caso di rigetto del ricorso in primo grado, fino ai due terzi nell'ipotesi di accoglimento parziale e per il residuo nel caso di rigetto in secondo grado).

Non è quindi effettuata, per questi accertamenti, l'iscrizione a ruolo provvisoria di 1/3 dell'imposta, più i relativi interessi, prevista in via generale dall'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973.

il comma 11 stabilisce che i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dell'art. 10-bis (a seguito

Continua

dei comportamenti “apparenti” che siano stati contestati dall’ufficio accertatore) possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali siano stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

Una previsione particolarmente importante, già richiamata sopra, è quella contenuta nell’art. 12:

“In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”.

Il sindacato antiabuso è quindi meramente residuale, non potendo essere attivato dall'amministrazione in presenza di disposizioni normative che legittimano un diverso intervento in sede di accertamento.

È stato osservato al riguardo che l’abuso del diritto da un lato, inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e, dall’altro, termina laddove si sia in presenza di fattispecie riconducibili all'evasione fiscale (cioè alla violazione diretta di norme).

Norme di coordinamento

Il comma 2 dell'art. 1 del decreto abuso dispone l'abrogazione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, aggiungendo che *“le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili”.*

Il comma 3 del medesimo art. 1 sostituisce il previgente comma 8 dell'articolo abrogato, relativo alla “disapplicazione specifica” di norme antielusive mirate, stabilendo che *“le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento”.*

Questa tipologia di istanze (di interpello “probatorio”), nello spettro della c.d. antielusione specifica, comprendono varie ipotesi che sono oggetto della revisione normativa operata dal c.d. decreto interpello (D.Lgs. n. 156/2015).

Il comma 4 dell'art. 1 stabilisce che *“i commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea”.*

Infine, ai sensi del comma 5, le nuove disposizioni hanno acquistato efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto (cioè dal primo ottobre 2015) e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

Non sanzionabilità penale

La riforma del 2015, in attuazione dei principi della legge delega, attraverso il nuovo art. 10-bis dello Statuto del contribuente (comma 13) ha stabilito che *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”.*

Si stabilisce quindi il criterio in base al quale, pur non costituendo il presupposto per l'applicazione di sanzioni penali, i comportamenti ritenuti "abusivi" rientrano tra quelli sanzionabili in via amministrativa, anche se non pongono in essere alcuna violazione di norme di diritto positivo, né – tecnicamente – danno luogo a ipotesi di evasione o di dichiarazione infedele (la dichiarazione è fedele, secondo questa lettura, se i comportamenti posti in essere dai contribuenti rispettano il percorso giuridico previsto dall'ordinamento).

Note

(1) A tale riguardo, è solitamente richiamata la sentenza della CGCE 21.2.2006, nella causa C-255/02 (*Halifax*).

LA FORMAZIONE PROFESSIONALE DI



AFFITTA UN ESPERTO

Un esperto direttamente in Studio!

Attraverso Commercialista Telematico è possibile avere a disposizione un vasto elenco di **esperti disponibili a raggiungere lo Studio professionale** che ne faccia richiesta per un servizio di consulenza o mirati interventi formativi.

Uno strumento che permette di **puntare direttamente non solo alla soluzione di specifiche questioni o problematiche, ma anche a migliorare procedure e flussi della attività dello Studio.**

Indicando gli argomenti e le proprie necessità, il Professionista può richiedere a Commercialista Telematico un preventivo per lo svolgimento del servizio di consulenza concordandone i termini e le condizioni.

Un nostro esperto sarà presente presso lo Studio per effettuare l'intervento richiesto, **garantendo il massimo dell'approfondimento** e mettendo a disposizione la propria esperienza.

È possibile prevedere mirate attività di formazione rivolte a dipendenti e collaboratori dello studio.

Eventi Formativi del Commercialista Telematico

I **commercialisti** oggi sono in bilico tra grandi minacce: l'attività abusiva, l'automatizzazione della contabilità, l'esternalizzazione spinta, la guerra dei prezzi e altrettanto significative opportunità: la consulenza direzionale all'impresa e la partecipazione alla definizione e controllo degli obiettivi.

Nessuno meglio del commercialista, **figura da sempre tra le più vicine all'imprenditore**, può svolgere il ruolo di **guida per l'azienda** che si trova a dover permanere su un mercato ad alti tassi di instabilità ed ha necessità di un piano d'azione per non perdere di vista i propri obiettivi e la propria rotta.

Il commercialista, riposti per un attimo i panni del "fiscalista contabile" (senza nulla togliere a tale nobile attività), può con pieno diritto indossare i panni del **facilitatore e acceleratore** nel percorso che porterà l'imprenditore, partendo dall'analisi della propria realtà, a definire con chiarezza i propri obiettivi aziendali e a dotarsi di un **sistema di controllo e gestione aziendale** in grado di assicurarne il perseguimento e pieno raggiungimento.

Il **Commercialista Telematico**, in collaborazione con il **Dott. Alessandro Mattavelli**, propone un **corso** di due giorni, dal **taglio pratico e ricco di esemplificazioni**, con l'obiettivo di introdurre i partecipanti alle tecniche di definizione degli obiettivi, alla costruzione di una mappa strategica, alle tecniche per analizzare i dati ed ottenere gli indicatori necessari a completare il quadro di controllo aziendale.

Data: 1 – 2 dicembre 2016

Luogo: Milano, Corso Monforte 7

Partecipanti max: 15

Crediti formativi: 16



Iscrizione ipotecaria, preavviso obbligatorio

di Davide Di Giacomo

Il preavviso di ipoteca deve essere comunicato al contribuente per la successiva iscrizione e la prova è a carico dell'ufficio finanziario.

Si prende spunto dalla recente sent. n. 350/2016 della CTP Rieti per approfondire la natura giuridica del preavviso di ipoteca nonché dell'iscrizione ipotecaria atto consequenziale al primo.

Preavviso di ipoteca

Trattasi di atto, equiparabile al precetto nel campo della esecuzione civile, mediante cui l'ufficio finanziario comunica al contribuente le eventuali conseguenze in caso di mancato pagamento nel termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella.

La comunicazione preventiva di cui trattasi, con cui viene assegnato al debitore un termine ultimo di 30 giorni per mettersi in regola; in mancanza, si procede all'iscrizione dell'**ipoteca**.

L'iscrizione ipotecaria è soggetta a condizioni specifiche previste da varie normative che hanno introdotto delle soglie da tener presente; in caso di abitazione principale e contestazione del credito in giudizio occorre far riferimento alla Legge n. 2012/2016 che ha fissato la soglia minima pari ad euro 20.000,00.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha ritenuto che l'iscrizione ipotecaria (ed anche il fermo amministrativo) sia da considerare come un atto preordinato all'espropriazione immobiliare e, quindi, in qualche modo, un atto della procedura esecutiva, con la conseguenza, sotto l'ambito della riscossione, che trattandosi di un atto equiparabile all'esecuzione forzata dovrebbe essere preceduto dalla c.d. intimazione di pagamento" ai sensi dell'art. 50, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973 (Ord n. 24258/2014; n. 19667/2014). Tale avviso può essere spedito anche con una semplice raccomandata con avviso di ricevimento, mediante il servizio postale e non necessariamente con l'ufficiale giudiziario o con il messo notificatore: insomma, al pari della notifica della cartella di pagamento.

La notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario dell'avviso di ipoteca, alla data risultante dall'avviso di ricevimento della raccomandata, senza necessità di una specifica relazione di notifica, atteso che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione eseguita su istanza di Equitalia e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella.

Iscrizione di ipoteca

La procedura di esecuzione posta in essere dal concessionario della riscossione prende le mosse dall'azione dell'Ufficio territorialmente competente che, dopo aver formato il ruolo, lo consegna al concessionario che opera in quell'ambito territoriale che esegue la notifica della cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo (o al soggetto coobbligato).

Continua

Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento (art. 50 Dpr n. 602/1973).

Ove l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione deve essere preceduta dalla notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni.

Decorso inutilmente il termine di cui al predetto art. 50, il ruolo rappresenta titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati. L'agente della riscossione è tenuto a notificare la proprietario dell'immobile un avviso preventivo in cui si comunica che, in mancanza del pagamento delle somme, sarà iscritta ipoteca (art. 77 Dpr n. 602 cit).

Nel caso in esame il contribuente ha impugnato la comunicazione di iscrizione di ipoteca per il mancato pagamento di alcune cartelle esattoriali, relative a crediti di varia natura, eccependo la nullità dell'iscrizione, per difetto di notifica sia delle cartelle che del preavviso.

La CTP, dichiaratasi incompetente per le violazioni del codice della strada e crediti di natura previdenziale di competenza del giudice di Pace e del giudice del lavoro, ha accertato che l'ufficio non ha fornito la prova dell'avviso al contribuente che, in difetto, si sarebbe iscritta l'ipoteca: In sostanza, l'ufficio non comunicato il preavviso di ipoteca, che è invece atto indispensabile alla conseguente iscrizione.

I giudici tributari hanno chiarito che l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del Dpr n. 602/1973 non rappresenta atto dell'esecuzione forzata ma è riferita ad una procedura alternativa alla esecuzione vera e propria, sicchè può essere effettuata anche senza la notificazione dell'intimazione (art. 50 stesso Dpr), a cui si fa ricorso solo se l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella.

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Agenzia delle entrate, prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ex art. 77 Dpr n. 602/1977, è tenuta a comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione, dando allo stesso un termine di trenta giorni, per presentare osservazioni od eseguire il pagamento, ritenendo che l'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito dalla Carta dei diritti fondamentali della U.E. (artt. 41, 47 e 48). Quanto precede, fermo restando che - attesa la natura reale dell'ipoteca -, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla pronuncia giudiziale di illegittimità (Cass. n. 13115/2015; Cass S.U. n. 24823/2015).

Nel caso portato al vaglio della CTP, la prova che il preavviso fosse stato comunicato al contribuente non è stata fornita, per cui il ricorso è stato accolto (cfr. CTR Lombardia 33/24/2015).

La **giurisprudenza di legittimità** ha ritenuto che il contribuente deve essere sempre posto nelle condizioni di conoscere le condizioni per esercitare il proprio diritto di difesa, sia nel caso di una cartella di pagamento o un preavviso di fermo o di ipoteca, in cui devono essere indicato in modo esplicito, le modalità e termini per poter ricorrere al giudice e fare opposizione.

La Cassazione ha dettato in modo chiaro le garanzie che spettano al contribuente: in tema di riscossione coattiva delle imposte; l'agente della riscossione, prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili, deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine di trenta giorni, per presentare osservazioni od effettuare il pagamento. L'omessa attivazione di tale contraddittorio amministrativo comporta la nullità dell'iscrizione di ipoteca per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dalla Carta dei diritti fondamentali della Unione europea (Cass., sez. VI Civile – n. 9797/ 2016; Cass. SU, sent. n. 19667/14).

La ristretta base azionaria tra litisconsorzio e pregiudizialità

di Valeria Nicoletti

I chiarimenti sostanziali e processuali della Giurisprudenza

Sempre più spesso negli ultimi anni si è assistito ad accertamenti basati sulla presunta distribuzione in capo ai soci degli utili non contabilizzati da parte delle società a ristretta base azionaria, sebbene per le società di capitali, vi sia la netta divisione tra la società e i singoli soci, salva l'opzione per la trasparenza fiscale.

La Corte di Cassazione ha legittimato le rettifiche operate sottolineando come la separazione tra la posizione della società di capitali e quella dei soci non può costituire un ostacolo, per le società a ristretta base azionaria, soprattutto quando i soci sono legati da un vincolo familiare, nell'ipotesi in cui risulti accertata resistenza di maggiori utili, derivanti magari da ricavi non contabilizzati, e percepiti fuori bilancio.

La Giurisprudenza ha chiarito che, nella presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società a ristretta base sociale⁽¹⁾, il fatto noto che sorregge la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili non è costituito dalla sussistenza di questi ultimi, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale, cosicché la sussistenza di utili extracontabili costituisce il presupposto non della presunzione di distribuzione degli stessi tra i soci, ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali.

Tale presunzione - fondata sul disposto dell'art. 39, primo comma, lett. c), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - determina inversione dell'onere della prova a carico del contribuente⁽²⁾, poiché *"rimane salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti"*⁽³⁾.

Ovviamente, la fattispecie non ha mancato di suscitare un acceso contenzioso anche su circostanze di squisito carattere processuale.

Sulla scia della Giurisprudenza sussistente per le società di persone⁽⁴⁾, ci si era domandati infatti se anche nel caso della ristretta base azionaria società e soci fossero litisconsorti nel processo tributario.

Con la sentenza n. 2214 del 31 gennaio 2011 la Corte statuisce un importante principio affermando che *"il giudizio nei confronti del socio, per quanto attiene all'esistenza degli utili extracontabili realizzati dalla società, è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa. Entro tali termini, costituendo l'accertamento nei confronti della società un "presupposto dell'accertamento nei confronti del socio, in quanto indispensabile antecedente logico giuridico dello stesso, in forza dell'unico atto amministrativo dal quale entrambe le rettifiche promanano"*⁽⁵⁾, *ricorre un'ipotesi di sospensione ai sensi dell'art. 295 c.p.c."*⁽⁶⁾

Con le ordinanze 13 maggio 2015, n. 9755 e n. 9758, preso atto del costante indirizzo giurisprudenziale che esclude che si possa ravvisare nei casi di specie un necessario litisconsorzio tra soci e società, la Cassazione ribadisce *"l'assunto secondo il quale - nella situazione dianzi riassunta ed alla luce del costante indirizzo di codesta Corte in materia di necessaria sospensione del processo pregiudicato - il giudicante non avrebbe potuto ritenere automaticamente definita la questione afferente alle obbligazioni individuali dei soci"*.

Continua



La circostanza che l'accertamento degli utili extracontabili di una società a ristretta base azionaria sia contenuto "in un alto impositivo non definitivo o in una sentenza non passata in giudicato" incide non sulla operatività della presunzione di distribuzione di tali utili fra i soci, bensì sulla individuazione dell'oggetto di tale distribuzione, essendovi quindi un rapporto di pregiudizialità tra la causa relativa all'accertamento dei redditi non dichiarati della società e le cause relative all'accertamento di maggiori redditi da partecipazione dei singoli soci o al recupero dell'omesso versamento delle ritenute alla fonte sui dividendi derivanti ai soci dalla distribuzione dei suddetti utili extracontabili.⁽⁷⁾

Conseguentemente da un punto di vista processuale la contemporanea pendenza del processo sull'avviso di accertamento nei confronti della società e del processo sull'avviso di accertamento nei confronti del socio impone un coordinamento realizzabile o attraverso il meccanismo della sospensione del processo sull'avviso di accertamento nei confronti del socio fino alla definizione, con sentenza passata in giudicato, del processo sull'avviso di accertamento nei confronti della società o attraverso il meccanismo della riunione dei processi⁽⁸⁾; quest'ultima soluzione sarebbe da preferirsi ogniqualevolta ciò sia processualmente possibile.

Note

(1) Cass. n. 9519 del 2009

(2) Cass. n. 18032 del 2013; id. Cass. n. 25271 del 2014

(3) Cass. n. 18640 del 2008; Cass. n. 5076/2011; Cass. n. 8032 del 2013

(4) Cass. sez. unite n.14815 del 2008

(5) In tal senso, nell'ambito di una fattispecie del tutto analoga, Cass., n. 1517 del 2006, nonché Cass., n. 22171 del 2008.

(6) Negli stessi termini, ordinanze n.5581 del 2015, Cass. n. 1865/2012 Cass. n. 24049 del 2011

(7) Cass. ordinanza 4485 del 2016

(8) Cass. sentenza 16294 del 2014



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Notifica cartella Equitalia tramite PEC

DomenicoS

Mi è stata notificata a mezzo PEC da Equitalia una cartella di pagamento per contributi cassa previdenza anno 2015. Da recenti sentenze di CTP una simile notifica è stata considerata inesistente...

Secondo voi è il caso di fare ricorso? Se sì al giudice ordinario o in commissione tributaria (trattandosi di contributi previdenziali professionista e non tributi)?

danilo

Premesso che io nemmeno ci penserei a fare ricorso per una cosa del genere, il ricorso va fatto in CTP.

mapellone

Sei sicuro che il ricorso vada fatto in ctp? ho forti dubbi.

aspinillo

Anch'io credo che vada fatto dal giudice ordinario!

tommy72

Commissione tributaria, io sto già procedendo.

Varie commissioni tributarie sia primo che secondo grado danno la notifica via pec nulla!

Ho un caso di non lettura pec, con la pec non ho cartella in originale.

Non mollare mai nel contenzioso, questa è la regola. Vai sempre avanti ... non sai mai i giudici che dicono! ne vedo di tutti i colori!

continua a seguire la discussione sul
forum del Commercialista telematico

FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



Anno 2016 ▼

Numero 8 ▼

Ottobre ▼

Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno VII

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: info@commercialistatelematico.com

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini