

FISCO NEWS DICEMBRE 2015 Roma il 10/01/2016

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**Le Sezioni Unite a corrente alternata sul contraddittorio preventivo**

Avvertenza per i Lettori: questo non è un caso controverso.

Per meglio dire, era un caso controverso nella mente delle Sezioni Unite della Cassazione che, in perfetta autonomia, ha provveduto a risolverlo “in proprio”.

Il tema oggetto di discussione crediamo sia chiaro: esiste, oppure no, in capo all'Amministrazione finanziaria, un **obbligo di preventivo contraddittorio** prima dell'emissione di qualsiasi atto pregiudizievole per il contribuente?

La domanda non appare retorica, né tantomeno trattasi di lana caprina; infatti, ove si potesse aderire ad una tesi positiva, si tratterebbe, con perfetto automatismo, di affermare che l'eventuale avviso di accertamento emesso in violazione del presunto obbligo sarebbe del tutto nullo.

Il livello di attenzione sul tema è stato posto in primo piano dopo che:

- le Sezioni Unite della Cassazione, con sentenza 19667/2014, hanno affermato, in relazione alla possibilità di iscrizione di ipoteca, che qualsiasi atto pregiudizievole per il contribuente dovesse essere preceduto da un contraddittorio preventivo. In difetto, la pretesa diverrebbe sostanzialmente nulla;
- la Cassazione (ordinanza 527/2015) ha affermato che le conclusioni raggiunte nel precedente citato delle Sezioni Unite non potessero essere condivise, determinandosi, nei fatti, la paralisi dell'attività dell'amministrazione finanziaria, oltre che dimostrandosi del tutto inutile, il contraddittorio, in alcune fattispecie.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Con la **sentenza 24823** dello scorso 8 dicembre, le Sezioni Unite hanno finalmente sciolto il dubbio, con una decisione assolutamente “corposa” che ricostruisce l’intera vicenda, coinvolgendo i precedenti orientamenti e cercando di trovare una soluzione che fosse:

- compatibile con lo stato dell’arte;
- giuridicamente sostenibile.

Vediamo subito il principio di diritto che è stato affermato a conclusione della corposa analisi.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, può affermarsi il seguente principio di diritto: *"Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".*

Un primo concetto che balza all’occhio è la proposta distinzione tra **tributi armonizzati e tributi non armonizzati**.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In una ottica meramente giuridica, tale partizione può certamente risultare coerente; meno condivisibile appare, invece, se la guardiamo sotto l'ottica della opportunità e della parità delle parti in causa.

Ma, anche limitando l'attenzione, ai tributi armonizzati, a noi parzialmente stupisce il fatto che la necessità, o meno, del contraddittorio venga valutata a **posteriori** in merito al probabile esito delle lamentele del contribuente.

Da un lato, ad onor del vero, la lettura appare molto pragmatica.

Per altro verso, tuttavia, si finisce con l'affermare che la illegittimità dell'atto verrebbe sempre punita, ma solo quando il contribuente avesse buone motivazioni da spendere.

Non si tratta, allora, di affermare un principio (come ci era parso di intendere) bensì di negarlo: **il contribuente non ha un diritto al contraddittorio preventivo**, salvo il caso in cui dimostri che l'operato dell'ufficio gli ha impedito di far valere le proprie legittime ragioni (e ci mancherebbe altro!).

Facendo un passo in più, allora, se il contribuente riuscisse in questa operazione "postuma", si dovrebbe arrivare a confermare che l'Amministrazione andrebbe condannata ad un gravoso carico per spese di lite, poiché non è stata data l'opportunità al contribuente di difendersi preventivamente all'emanazione dell'atto.

Ma tale conclusione, ancora un volta, sembrerebbe non avere solide basi giuridiche, proprio il fatto che il contribuente non ha un sacrosanto diritto al contraddittorio preventivo.

Ci pare di essere tornati al punto di partenza: l'Amministrazione finanziaria può, il contribuente no.

Eppure, il contraddittorio sembrerebbe ben raccordarsi con il rapporto trasparente sbandierato dallo Statuto del contribuente; casomai, sarebbe stato molto più facile affermare i casi in cui il medesimo confronto non sarebbe di alcuna utilità, vuoi perché già svolto in precedenza (accertamento con

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

adesione, memorie sul PVC, ecc.), vuoi perché la pretesa deriva da una questione non valutativa ma da un semplice riscontro (accertamento parziale, liquidazione automatica, ecc.).

Forse non si giungerà mai ad un Fisco veramente equo e trasparente, ma noi continuiamo a sperarci.

Rimborsi chilometrici agli associati deducibili in misura ridotta

Secondo la Commissione provinciale di Treviso, occorre applicare la disciplina dell'art. 164 del TUIR anche a tali costi

Tempo fa ci siamo occupati, a seguito della segnalazione di colleghi, di alcuni accertamenti relativi alla deducibilità dei **rimborsi chilometrici** riconosciuti dallo studio professionale ai propri associati per l'utilizzo delle auto di proprietà degli associati medesimi.

La questione ora sta approdando alle corti di merito e la Commissione tributaria provinciale di Treviso si è recentemente pronunciata sulla controversia (sentenza n. 10/8/15). Secondo i giudici trevigiani, nel caso in cui i singoli associati abbiano ricevuto il rimborso delle spese chilometriche, i relativi costi sono deducibili per lo studio associato nella misura prevista dall'art. 164 del TUIR, pari, all'epoca dei fatti, al 40%.

La Cassazione fa il punto sull'omessa dichiarazione

Il reato di **omessa dichiarazione**, previsto e punito dall'**articolo 5 del D.Lgs. n.74/2000**, che punisce "*chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila*", è tornato ad essere oggetto di valutazione da parte della Suprema Corte.

Nel caso di specie, la **sentenza n. 46500 del 24.11.2015** risulta particolarmente interessante, in quanto prende in esame non solo il reato in se e per sé considerato, ma anche i mezzi di (acquisizione della) prova che possono essere ritenuti rilevanti nel corso del giudizio.

Nella fattispecie, la Corte di Cassazione, a seguito di ricorso presentato dal legale rappresentante di una società, imputato del reato in parola, ha analizzato i motivi di impugnazione e con ciò ha preso nuovamente posizione su questioni che, nel tempo, hanno impegnato gli operatori del diritto.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Innanzitutto, con riferimento alla **valenza probatoria** del **processo verbale di constatazione** redatto dalla Guardia di Finanza (**atto “amministrativo extraprocessuale”**), il Giudice di legittimità ha ribadito che il medesimo deve essere considerato **atto irripetibile** e, come tale, può ben essere acquisito al **fascicolo del dibattimento**, ai fini **probatori** dell'**accertare o riferire** violazioni inerenti norme finanziarie o tributarie. Ciò in quanto riproduce *“situazioni di fatto esistenti in un determinato momento e suscettibili di subire modifiche”*.

Più dettagliatamente, la Suprema Corte ha evidenziato che, nel caso in cui l'accertamento si basi su **elementi ricognitivi**, come ad esempio, nel caso concreto, la ricostruzione del volume di affari della società operata sulla base di dati oggettivi ricavati dalla banca dati in cui confluiscono gli elenchi dei fornitori presentati dagli operatori economici e dall'acquisizione presso terzi delle fatture emesse dalla società nei confronti dei clienti individuati attraverso la richiamata banca dati, **non è ravvisabile** alcuna violazione delle **garanzie difensive** previste dall'**articolo 220 disp. att. c.p.p.** (che così stabilisce: *“Quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice”*).

Oltretutto, la Cassazione ha rilevato che l'attività di ricerca della documentazione era avvenuta in un momento in cui ancora non poteva essere ipotizzato il superamento della **soglia di punibilità**.

Ciò stabilito, è stato altresì ribadito che il **divieto di testimonianza indiretta** avente come destinatari gli ufficiali degli agenti di polizia giudiziaria, formulato nell'**articolo 195, comma 4, c.p.p.**, **non si applica** *“nelle ipotesi in cui il verbalizzante riferisca sulle attività di indagine svolte da altri ufficiali o agenti di p.g. nello stesso contesto investigativo”*.

Per quanto concerne invece la struttura del reato, ossia la ricostruzione degli elementi costitutivi della fattispecie, la Suprema Corte ha ancora una volta sottolineato come il Giudice di merito possa avvalersi dell'**accertamento induttivo** compiuto dagli uffici finanziari come *“valido elemento di indagine”*, a condizione che l'**evasione** e il **superamento della soglia** siano valutati in via

autonoma, anche mediante comparazione con altri dati, senza che sia fatto **apodittico richiamo** alle risultanze tributarie.

Nel caso che ci occupa, peraltro, la Corte ha rilevato che l'accertamento era fondato su **dati obiettivi**, derivando dalla semplice sommatoria degli importi riportati nelle fatture emesse dalla società e non contabilizzati.

Infine, con riferimento all'**elemento psicologico** richiesto dalla norma incriminatrice, la Cassazione ha rimarcato come il reato *de quo* non venga meno per il fatto che l'**omessa dichiarazione** sia attribuita alla negligenza del professionista incaricato alla sua predisposizione e trasmissione, in quanto trattasi di **reato omissivo proprio** e la norma tributaria considera come **personale e non delegabile** il relativo dovere.

Nel caso di specie, è tuttavia bene osservare che la Corte di Appello aveva ritenuto indimostrata la negligenza del professionista ed il dolo specifico, richiesto per l'integrazione della fattispecie penale, era dimostrato anche dalla mancata esibizione delle fatture emesse dalla società e dall'effettuazione del pagamento delle imposte solo in epoca successiva alla contestazione.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it