

IL CONTRADDITTORIO "PREACCERTATIVO"

Antonio SANGES
10 giugno 2020

LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NEI CONTROLLI TRIBUTARI "IL GIUSTO PRELIEVO"

- Rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente è basato su criteri di **legalità, trasparenza e imparzialità**;
- Applicazione corretta dell'art. **24 e 53 della Costituzione**;
- Applicazione della fase del **contraddittorio**;
- Difesa tecnica per fronteggiare **abuso di diritto e presunzioni fiscali**;

QUALE "BREAK EVEN POINT" TRA ART. 24 E ART. 53 DELLA COSTITUZIONE?



Il "DIRITTO DI DIFESA" targato «UE» costituisce un principio fondamentale e generalizzato, il cui rispetto incombe sulle Amministrazioni degli Stati membri.

- ➔ **Art. 41, 2° comma, Carta dei Diritti Fondamentali**
- ➔ **Corte di Giustizia dell' UE, 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13**

COVID 19 – ED ACCERTAMENTI FISCALI



IMPATTO:

- ➔ Ricostruzione presuntiva dei valori imponibili e benefici premiali su basi "statistico – economiche" => ISA/Studi di settore
- ➔ Disciplina Società di comodo/Antieconomicità, Abuso del diritto
- ➔ Contrazione dei ricavi aziendali a fronte costi fissi di gestione

COVID 19 => LA CRISI "IMPONE DI SUPERARE GLI AUTOMATIVI PRESUNTIVI



- ⇒ In riferimento alla "Crisi finanziaria 2007 – 2008" la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto al contribuente la possibilità di giustificare le sue scelte imprenditoriali sulla base della difficile situazione economico generale.
- ⇒ Corte di Cassazione sent. N° 12927/2019

IL NUOVO CONTRADDITTORIO
PREACCERTATIVO ART. 4 OCTIES
D. LEGGE N. 34 DEL 30 APRILE 2019

IL CONTRADDITTORIO:
PRINCIPI CORTE DI CASSAZIONE

IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO
PROCEDURE ANTE LEGGE N. 58/2019

**CONTRADDITTORIO => UN'OCCASIONE
PERSA**



⇒ La codificazione del "*Contraddittorio Endoprocedimentale*" non può dirsi una battaglia vinta, ma un'occasione persa, per restituire credibilità al fisco e dignità al contribuente sottoposto a verifica fiscale.

UNIONE NAZIONALE CAMERA
AVVOCATI TRIBUTARISTI

CONTRADDITTORIO => CRITICITA'



1) ***"Contrasto con norma Corte di Giustizia CEE"***

§ **Vizio strutturale** => della "*collocazione*" della norma che poteva essere "collocata" nello Statuto del contribuente per assicurare alla stessa il carattere di norma di principio.

§ **Vizio funzionale** => L'esecuzione in caso di notifica PVC contrasta con norma Corte di Giustizia CEE

CONTRADDITTORIO => CRITICITA'



2) "*Non realizzabile nei casi di accertamento parziale*"

§ Il ricorso all'accertamento parziale, da parte dell'Agenzia delle Entrate, renderà non realizzabile, il contraddittorio anticipato nella stragrande maggioranza dei casi e le incertezze sul perimetro della sua estensione aumenterà ulteriore contezioso.

CONTRADDITTORIO => CRITICITA'



3) "Esclusione dei tributi locali"

§ L'Irrazionale esclusione dei tributi locali dovuta da una codificazione per casi, e non su principi, ha creato un doppio grado di tutela relativamente ai "tributi erariali" e "tributi locali" laddove il principio del contraddittorio è immanente al rapporto "*cittadino amministrazione*".

CONTRADDITTORIO => CRITICITA'



4) "Rigetto osservazioni del contribuente e inesistente sanzione di nullità "

§ L'Inesistente previsione della sanzione di nullità, nel caso in cui l'Agenzia Entrate non esprima una "motivazione rafforzata" del rigetto delle osservazioni del contribuente, "*stride*" con l'idea del riconoscimento in capo al contribuente, di un vero e proprio diritto al "*contraddittorio anticipato*".

CONTRADDITTORIO => CRITICITA'



5) "Contraddittorio e presunzioni legali del fisco "

§ La configurazione generale del diritto al contraddittorio, sarebbe stata necessaria, perché il contribuente potrebbe difendersi nei confronti delle "presunzioni legali di cui il fisco si avvale".

■ LE FASI DEL "CONTRADDITTORIO" IN TEMA DI:

- REDDITO D'IMPRESA;
- ABUSO DEL DIRITTO;
- ANTIECONOMICITA';
- STUDI DI SETTORE;
- ISA;
- INDAGINI BANCARIE;
- REDDITOMETRO;
- RISTRETTA BASE SOCIETARIA;
- SOCIETA' ESTINTE.

ACCESSI – ISPEZIONI – VERIFICHE

ART. 32 D.P.R. 600/73 E ART. 51 D.P.R. 633/72

FASE ESECUZIONE DELLA VERIFICA

“TRE MOMENTI”:

1. ACCESSO: =>

a seguito dell'accesso, vengono svolte le attività di ricerca ed acquisizione dei libri, dei registri, delle scritture e dei documenti che saranno oggetto della successiva analisi.

ACCESSI – ISPEZIONI – VERIFICHE

ART. 32 D.P.R. 600/73 E ART. 51 D.P.R. 633/72

FASE ESECUZIONE DELLA VERIFICA

“TRE MOMENTI”:

2. ISPEZIONE CONTABILE: =>

con l'esecuzione dell'ispezione contabile, sono poste in essere tutte le attività di verifica, rilevazione ed acquisizione, anche esterna, di dati, informazioni e notizie, ritenuti necessari ai fini del perseguimento degli obiettivi della verifica;

ACCESSI – ISPEZIONI – VERIFICHE

ART. 32 D.P.R. 600/73 E ART. 51 D.P.R. 633/72

FASE ESECUZIONE DELLA VERIFICA

“TRE MOMENTI”:

3. PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE:

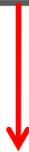
la fase conclusiva, che compendia le risultanze dell'attività posta in essere e trova formale espressione nella redazione e sottoscrizione del processo verbale di constatazione.

ATTIVITA' di ACCERTAMENTO

soggetti obbligati scritture contabili



ACCERTAMENTO
ANALITICO



- art: 39 comma 1 lett.
a), b), c) D.P.R.
600/73;

ACCERTAMENTO
INDUTTIVO



- art: 39 comma 2 lett.
a), c), d) D.P.R.
600/73;
- art. 41 D.P.R. 600/72;
- art. 55 D.P.R. 633/72

METODO
ANALITICO-
INDUTTIVO



- art. 39 comma 1 lett.
d) D.P.R. 600/73;

ACCERTAMENTO ANALITICO
ART. 39 COMMA 1 LETT. A), B), C) D.P.R. 600/73



obiettivo:

- Tale accertamento definito “contabile” consiste nella rettifica di uno e/o più singoli elementi positivi e/o negativi rilevanti ai fini della determinazione dei redditi, determinati in base alle scritture contabili.

ACCERTAMENTO ANALITICO
ART. 39 COMMA 1 LETT. A), B), C) D.P.R. 600/73



METODOLOGIA OPERATIVA:

L'Amministrazione finanziaria può procedere alla rettifica del reddito dichiarato qualora:

- Non vi sia corrispondenza tra i dati indicati in bilancio e quelli in dichiarazione dei redditi (lett. a) dell'art. 39 del D.P.R. 600/73;
- Non siano state rispettate le disposizioni contenute nel Tuir (lett. b) dell'art. 39 D.P.R. 600/73;

ACCERTAMENTO INDUTTIVO

ART. 39 COMMA 2 LETT. D)

D.P.R. 600/73



obiettivo:

- Tale accertamento definito “puro”, “extra-contabile” e/o “eccezionale” nella determinazione della base imponibile del contribuente attraverso procedure che prescindono dalla tenuta delle scritture contabili fondate su prove dirette e ragionamenti presuntivi e/o logici deduttivi.

ACCERTAMENTO INDUTTIVO

ART. 39 COMMA 2 LETT. D)

D.P.R. 600/73



METODOLOGIA OPERATIVA:

L'accertamento induttivo presuppone:

- l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'Iva;
- la presentazione di dichiarazione dei redditi nulla;
- ai fini delle imposte sui redditi, l'omessa indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione;
- La mancata tenuta, la sottrazione all'ispezione o l'indisponibilità per forza maggiore, di una o più delle scritture contabili previste, risultante da verbale redatto in seguito ad attività ispettiva;

ACCERTAMENTO
ANALITICO-INDUTTIVO
ART. 39 COMMA 1 LETT. D) D.P.R. 600/73



obiettivo:

- Tale accertamento consente di ricostruire complessivamente la base imponibile del contribuente prescindendo del tutto dalla documentazione, scritture contabili, bilancio aziendale e/o societario.

ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO

ART. 39 COMMA 1 LETT. D) D.P.R. 600/73



METODOLOGIA OPERATIVA:

- ➔ le condizioni che legittimano il ricorso al metodo “induttivo puro” permettono di ricostruire complessivamente la base imponibile del contribuente prescindendo del tutto dalla documentazione, dalle scritture e dall’eventuale bilancio.
- ➔ consente all’Agenzia delle Entrate di non considerare - in tutto o in parte – le risultanze delle scritture contabili, utilizzando dati ed elementi acquisiti altrimenti, senza che, a tal fine, occorra previamente dimostrare l’inattendibilità dell’apparato contabile ovvero la sua irregolarità formale.

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO
SOGGETTI NON OBBLIGATI
ALLE SCRITTURE CONTABILI

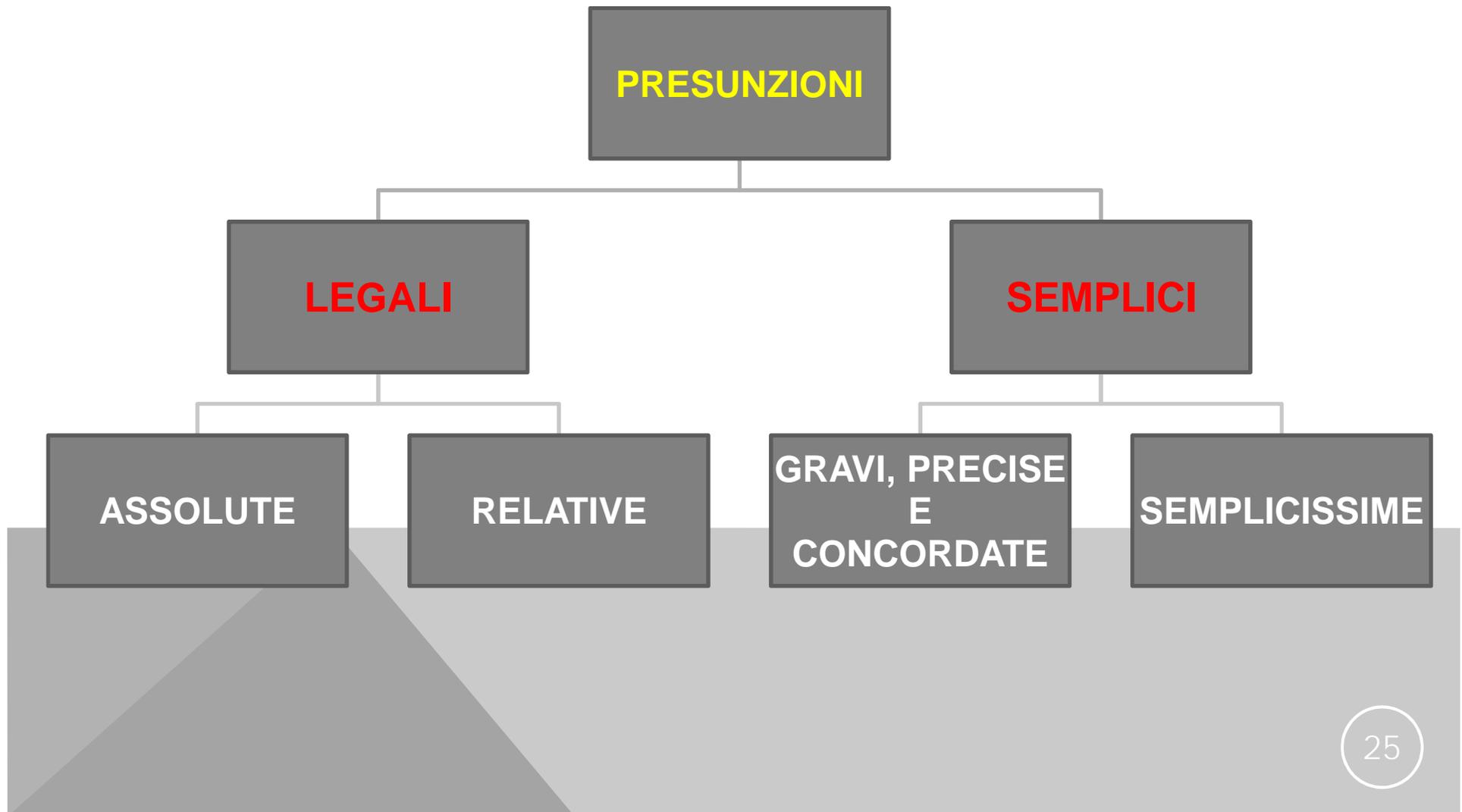
art. 38 D.P.R. 600/73 - rettifica dichiarazioni Persone Fisiche



La norma prevede che l'Agenzia delle Entrate proceda alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando:

- Il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o
- Non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

NATURA DELLE PRESUNZIONI



**CRITERI
FONDAMENTALI
"CONTRADDITTORIO
PREVENTIVO"**



I CRITERI FONDAMENTALI DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

- EFFETTIVITA'
- TEMPORALITA'

N.B.: => I DUE CRITERI DEVONO SUSSISTERE
DI CONSEGUENZA

I CRITERI FONDAMENTALI DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

Ø **EFFETTIVITA'** => Le ragioni del contribuente devono davvero essere prese in considerazione dall'Agenzia delle Entrate.

N.B.: => In caso contrario l'Istituto risulta essere mero atto formale

I CRITERI FONDAMENTALI DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

∅ **LA PROVA** => Le ragioni e/o osservazioni del contribuente devono essere riportate nella motivazione del successivo Avviso di Accertamento, dove in forma sintetica, l'Agenzia deve evidenziare le ragioni per le quali si ritiene di aderire e/o di non aderire ai chiarimenti forniti dal contribuente.

I CRITERI FONDAMENTALI DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

Ø **TEMPORALITA'** => L'Agenzia deve avere il tempo per vagliare le ragioni del contribuente, così come quest'ultimo deve avere tempo per formulare le proprie istanze.

I CRITERI FONDAMENTALI DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

Ø **EFFETTIVITA' E TEMPORALITA'** => della motivazione dell'Avviso di Accertamento che deve riportare le osservazioni del contribuente le quali devono:

- Essere prese in considerazione;
- Essere adeguatamente valutate;
- Essere ragionevolmente superate.

**DIRITTO AL
CONTRADDITTORIO
I PRINCIPI DELLA
CORTE DI CASSAZIONE**



VERIFICA FISCALE E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

Diritto al contraddittorio

∅ Diritto al contraddittorio espressione dei principi di collaborazione tra Agenzia e contribuente.

Senza contraddittorio e relativa violazione dei principi costituzionali, avviso di accertamento nullo.

§ Corte di Cassazione sent. N. 18184/2013

§ Corte U.E. sent. C – 129/2013 e C-130/2013

VERIFICA FISCALE E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO PRINCIPIO FONDAMENTALE

Diritto al contraddittorio preventivo

- Ø Sulla base della giurisprudenza interna e della Corte di Giustizia Europea il contraddittorio è principio fondamentale imminente nell'ordinamento a cui dare attuazione.
- § Corte di Cassazione sent. N. 2879 del 12 feb 2016
- § Corte di Cassazione sent. N. 701/2019

IL CONTRADDITTORIO NEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI

N.B.: La Corte di Cassazione ha delineato i seguenti principi validi per il contraddittorio endoprocedimentale.

- 1) **Il principio di equivalenza**, per cui le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura esclusivamente interna;
- 2) **Il principio di effettività**, per cui la disciplina nazionale non deve rendere, in concreto, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, con la conseguenza che il contribuente deve essere messo in condizione di poter esercitare il contraddittorio;

IL CONTRADDITTORIO NEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI

N.B.: I tre principi di diritto secondo la Corte di Cassazione.

- 1) l'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, **nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica** nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "**prova di resistenza**" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non;
- 2) **il principio di strumentalità delle forme** ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, **viene meno in presenza di una sanzione di nullità** comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario;
- 3) per i **tributi armonizzati** la necessità della "**prova di resistenza**", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità".

IL NUOVO CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

ART. 4 OCTIES D. LEGGE N. 34
DEL 30/04/2019 - LEGGE N.
58/2019
(DECRETO CRESCITA)

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Diritto al contraddittorio

- Ø Si applica agli Avvisi di Accertamento emessi dal 01 luglio 2020;
- Ø Modifica artt. 5/6 – comma 2 D. Lgs. 218/97;
- Ø Deroga ai termini ordinari di decadenza notifica avvisi di accertamento D. Lgs. 218/97.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Obbligo del contraddittorio

- ∅ L'art. 4 – octies introduce nell'ambito dell'accertamento fiscale, disciplinato dal D. Lgs. 218/97,
- ∅ Un nuovo obbligo per l'Amministrazione finanziaria, che è tenuta ad avviare, in alcuni casi un contraddittorio con il contribuente per definire in via amministrativa la pretesa tributaria.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Obbligo del contraddittorio

- ∅ La modifica del comma 2, art. 6 del D. Lgs. 218/1997 prevede che:
- ∅ Anche nel caso di notifica di avviso di accertamento preceduto da un invito obbligatorio, ai sensi del nuovo art. 5 – ter il contribuente non può più formulare, anteriormente alla presentazione del ricorso, un'istanza di accertamento con adesione.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Obbligo del contraddittorio

- ∅ Nell'ambito del citato D. Lgs. 218/1997 viene introdotta una deroga ai termini ordinari di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento.
- ∅ In tali casi , qualora tra la data di comparizione indicata nell'invito a comparire e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notifica dell'atto impositivo:
- ∅ Intercorrono meno di 90 giorni;
- ∅ Il termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo è prorogato automaticamente di 120 giorni;

N.B.: la deroga opera per l'avviso preceduto da invito al contraddittorio di iniziativa dell'Ufficio, anche non obbligatorio, ovvero preceduto da un'istanza del contribuente a seguito di processo verbale.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Invito a comparire

L'Ufficio dell'Agenzia, fuori dai casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo,

Prima di emettere un avviso di accertamento,

Notifica di un invito a comparire per avviare il procedimento di definizione dell'accertamento.

N.B.: In sostanza, è introdotto un obbligo generalizzato del contraddittorio anteriormente all'emissione dell'avviso di accertamento.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Esclusioni

Sono esclusi dal procedimento dell'invito obbligatorio gli:

- Avvisi di accertamento parziale (DPR 600/73, art. 41 – bis)
- Avvisi di rettifica parziale (DPR 633/72 art. 54)

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Esclusioni

- Nei casi in cui sia stata rilasciata copia del Processo Verbale di Constatazione;
- In tutti i procedimenti d'urgenza ipotesi di fondato pericolo riscossione;
- Casi di motivata urgenza di cui all'art. 12 – comma 7 Legge 212/00 (Statuto Contribuente)

CONTRADDITTORIO PREVENTIVO ESCLUSIONE
ACCERTAMENTO PARZIALE (ART. 41 – BIS DPR 600/73 E
ART. 54 DPR N. 633/72)

IPOSTESI DI APPLICAZIONE ATTIVITA' ISTRUTTORIE:

- Accessi, ispezioni, verifica;
- Inviti ai contribuenti a fornire dati e notizie rilevanti ai fini accertamento;
- Inviti al contribuente a trasmettere ed esibire atti e documenti;
- Inviti a questionari;

ACCERTAMENTO PARZIALE E CONTRADDITTORIO:

- A base dell'accertamento parziale vi devono essere soltanto elementi che soddisfano i requisiti della prova diretta (e non presuntiva);
- Tali accertamenti parziali sono esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo

IL VERO CONTRADDITTORIO PREVENTIVO RIGUARDA **ABUSO DEL DIRITTO**

ü L'unica che garantisce i due "criteri di effettività e temporalità" del contraddittorio preventivo è quella dell'abuso del diritto.

N.B.: In presenza di operazione che risponde a logiche di mercato il fisco non può sostituirla con altra operazione "fiscalmente" più onerosa .

CONTRADDITTORIO PREVENTIVO => ABUSO DEL DIRITTO

ü Forma contro sostanza

Nel diritto Tributario Italiano non esiste (come criterio generale) alcuna prevalenza degli effetti economici sulla forma giuridica utilizzata.

CONTRADDITTORIO PREVENTIVO => ABUSO DEL DIRITTO

ü Elusione forme giuridiche

Il Fisco non può sostituire una forma giuridica legittima con un'altra, soltanto perché quella utilizzata dal contribuente risulta fiscalmente meno onerosa.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Mancata adesione

In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è motivato in maniera specifica con riguardo

- Ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti, dal contribuente durante il contraddittorio.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Deroga

L'Ufficio procede alla notifica diretta dell'avviso di accertamento in assenza dell'invito al contraddittorio nei casi di

- Particolare e motivata urgenza;
- Nell'ipotesi di fondato pericolo per la riscossione.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Invalidità

Fuori dai casi in cui operi la deroga all'obbligo del contraddittorio,

- ➔ Il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento;
- ➔ Qualora a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri le ragioni concrete che avrebbe potuto far valere in caso di attivazione del contraddittorio.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Norme applicabili

Restano ferme le disposizioni relative alla partecipazione del contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO

Procedure Ante art. 4 octies

D. Legge N. 34/2019

Legge N.58/2019

SCHEMA DI SINTESI => VERIFICA FISCALE E DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

<u>FATTISPECIE</u>	<u>OBBLIGO</u>	<u>RIFERIMENTO</u>
Accessi, ispezioni e verifiche in loco	SI	Art. 12 comma 7 Legge 212/00
Accessi, ispezioni e verifiche a tavolino	SI	Per il comparto IVA in applicazione Diritto Europeo
Accessi, ispezioni e verifiche a tavolino	NO	Per i comparti diversi in aziende specifiche prescrizioni

SCHEMA DI SINTESI => VERIFICA FISCALE E DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

<u>FATTISPECIE</u>	<u>OBBLIGO</u>	<u>RIFERIMENTO</u>
Indagini finanziarie	NO	In aziende di specifiche prescrizioni che prevedono il contraddittorio
Accertamento sintetico	SI	Art. 38 comma 6 DPR 600/73
Studi di settore	SI	Art. 10 Legge 146/98
ISA	NO	Art. 12 Legge 212/00

SCHEMA DI SINTESI => VERIFICA FISCALE E DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

<u>FATTISPECIE</u>	<u>OBBLIGO</u>	<u>RIFERIMENTO</u>
Abuso diritto	SI	Art. 10 – bis Legge 212/00
Liquidazione art. 36-bis DPR 600/73 e art. 54-bis DPR 633/72	NO	Art. 6 Legge 212/00 salvo incertezze di aspetti fiscali
Liquidazione art. 36-ter	SI	Art. 36-ter comma 4 DPR 600/73
Atti Contestazioni e sanzioni	SI	Art. 16 D. Lgs. N. 472/1997

CONTRADDITTORIO DEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI => GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione Sez. 6 Sent. N. 20799 del 05/09/2017	Tributi: Irpef – Irap	Negli accertamenti a tavolino relativi a tributi non armonizzati deve escludersi, in assenza di espressa disposizione, che la mancanza di previo contraddittorio finalizzato all'emissione dell'atto impositivo sia sanzionata a pena di nullità dell'atto.
CTR Lombardia Sez. 9 Sentenza n. 4504 Dell'08/11/2017	Tributi: Ires – Irap	Il sistema dell'accertamento a tavolino e della maggiore imposta dovuta non essendo stato preceduto da alcun invito al contribuente a fornire chiarimenti è nullo, in violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale.

ESCLUSIONE CONTRADDITTORIO NEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI => GIURISPRUDENZA

Il contraddittorio non occorre nei casi di:

Ø Accertamento a tavolino per tributi interni
(Cassazione sent. 29153/2017, 7725/2018,
5040/2019)

Ø Tributi locali (Cassazione sent. 26579/2018)

Ø Studi di settore nei casi di:

§ **Antieconomicità** => (Cassazione sent.
12020/2018)

§ **Fatture operazioni inesistenti** => (Cassazione
sent. 10030/2018)

ESCLUSIONE CONTRADDITTORIO NEGLI
ACCERTAMENTI TRIBUTARI => GIURISPRUDENZA

Il contraddittorio non occorre nei casi di:

∅ **Accertamento bancario** => Tributi
interni (Cassazione sent.
10908/2016)

∅ **Accertamento bancario** => mentre
Iva si al contraddittorio (Cassazione
sent. 20849/2016)

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

1) IL CONTROLLO DEL REDDITO D'IMPRESA

- Art. 39, 1° comma lett. a), b), c)
DPR 600/73
- Art. 54 – 1° comma DPR 633/72;
- Circolare N° 01/2018 GG.FF.

Il controllo del Reddito d'impresa

LA NORMATIVA:

Ø Ai fini dell'imposizione sui redditi quanto ai fini Iva, il metodo principe di ricostruzione della base imponibile è quello analitico, contemplato nell'art. 39, comma 1, lett. a), b) e c), del D.P.R. n. 600/1973 e nell'art. 54, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, che poggia, in via esclusiva, sulla contabilità ufficiale del contribuente, sulle relative risultanze di bilancio e del conto economico e della dichiarazione dei redditi e, ai fini IVA, sul confronto fra questa e le liquidazioni del tributo.

Il controllo del Reddito d'impresa

LE MODALITA' DI CONTROLLO:

∅ Prove dirette che dimostrino in maniera oggettiva una realtà diversa da quella risultante dalle scritture contabili, dalla documentazione fiscale, dal bilancio, ove previsto e dalla dichiarazione; ovvero, constatazione dell'inosservanza o dell'errata applicazione di norme fiscali riguardanti la determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, la determinazione della base imponibile rilevante ai fini Irap o Iva o delle relative imposte, con riferimento a specifiche componenti reddituali e/o specifiche operazioni.

Il controllo del Reddito d'impresa

IL METODO ANALITICO DI RICOSTRUZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA:

Ø Attraverso il metodo analitico, i verificatori procedono alla rettifica di uno e/o più elementi positivi e/o negativi rilevanti ai fini della determinazione dei redditi determinati in base alle scritture contabili ovvero ad una e/o più operazioni rilevanti ai fini iva.

Il controllo del Reddito d'impresa

LA SELEZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO DA CONTROLLARE:

Ø Il riscontro analitico del reddito d'impresa delle aziende tenute alla redazione del bilancio deve essere adeguata ad una approfondita analisi dei seguenti documenti contabili e societari:

- § Stato Patrimoniale e Conto economico;
- § Nota integrativa e Rendiconto finanziario
- § Relazione Amministratori e organi incaricati dal controllo contabile;

Il controllo del Reddito d'impresa

IL PRINCIPIO DI COMPETENZA, CERTENZA E DETERMINABILITA':

- Art. 109 – 1° comma DPR 917/86 => Criterio generale che regola l'imputazione temporale dei diversi elementi reddituali per i quali non sono previste prescrizioni specifiche.

N.B.: I ricavi, le spese altri componenti positivi e negativi, concorrono a formare il reddito d'esercizio nell'esercizio di competenza.

N.B.: Inderogabilità al principio di competenza (Corte di Cassazione sent. N° 21239/17)

Il controllo del Reddito d'impresa

IL PRINCIPIO DI INERENZA:

- Art. 109 – 5° comma DPR 917/86 => Inerenza intesa quale correzione tra onere sostenuto ed attività produttiva di reddito imponibile.

N.B.: L'inerenza dei componenti negativi del Reddito d'impresa all'attività economica costituisce "condicio sine qua non" per la "deducibilità" degli stessi componenti.

N.B.: Il riscontro analitico dell'osservanza del "principio inerenza" deve mirare a verificare la sussistenza del rapporto "causa effetto" e collocamento funzionale tra costo e attività impresa. (Corte di Cassazione sent. N. 6502/2000)

Il controllo del Reddito d'impresa

IL PRINCIPIO DI IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO:

- Art. 109 – 3° e 4° comma DPR 917/86 => A differenza dei componenti positivi, quelli negativi non possono essere fiscalmente dedotti se non previa imputazione a conto economico.

N.B.: Il riscontro normativo deve essere orientato all'eventuale proposta del recupero a tassazione delle componenti negative non imputate al conto economico a meno che tali voci risultano annotate nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del reddito imponibile.

Il controllo del Reddito d'impresa

LE SCELTE DEI VERIFICATORI:

OPPORTUNITA'

Selezionare voci riferibili sia alla gestione ordinaria dell'impresa, sia alla gestione straordinaria e finanziaria.

NECESSITA'

Adeguati riscontri fra i dati di bilancio riferiti a più esercizi consecutivi, al fine di porre in evidenza scostamenti significativi e, eventualmente, anomali, nell'entità di certe voci, tanto positive, quanto negative.

UTILITA'

Esaminare in particolare, i componenti che hanno concorso alla formazione dell'eventuale perdita civilistica e/o fiscale, anomale variazioni e oscillazioni, anche in corso d'anno, dall'andamento dei costi, dei ricavi e degli altri oneri e proventi, la presenza di elevati costi per servizi ricevuti, eventuali ingenti sofferenze finanziarie o rilevanti perdite su crediti.

Il controllo del Reddito d'impresa

LE SCELTE DEI VERIFICATORI:

OPPORTUNITA'

Appurare, in via preliminare, gli effetti prodotti da certe voci indicate nello Stato Patrimoniale sul conto economico, nonché la composizione del Patrimonio netto.

VALUTAZIONE

Casi in cui le indicazioni contenute nella nota integrativa e nella relazione degli amministratori, risultino poco chiare o non sufficientemente esplicative.

Il controllo del Reddito d'impresa

IL CONTROLLO SULLE SINGOLE VOCI DI BILANCIO E CONTO ECONOMICO:

N.B.: RISCONTRI ANALITICI SUL REDDITO D'IMPRESA

- Voci riferibili alla gestione straordinaria e finanziaria dell'impresa che hanno inciso in maniera significativa, in senso sia positivo che negativo, rispetto alle voci della gestione ordinaria, sul complessivo risultato d'esercizio;
- Scostamenti significativi ed eventualmente anomali, fra un esercizio e l'altro, per le voci positive in diminuzione e per quelle negative in aumento;
- Presenza di rapporti con soggetti non residenti
- Presenza di rapporti particolari con altri soggetti residenti(per esempio, cessione di beni e/o servizi tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo)

Il controllo del Reddito d'impresa

IL CONTROLLO SULLE SINGOLE VOCI DI BILANCIO E CONTO ECONOMICO:

N.B.: RISCOVRI ANALITICI SUL REDDITO D'IMPRESA

- Presenza di operazioni straordinarie

- Presenza di elementi reddituali di particolare interesse (ad esempio, ingenti oneri straordinari e finanziari, elevati costi per servizi) o di anomalie (variazioni o oscillazioni) ravvisabili nel fatturato di breve o medio periodo.

- Presenza di crediti IVA di notevole importo rispetto all'attività svolta

- Presenza di royalties e/o di interessi corrisposti da una società residente in uno degli stati membri a società dello stesso gruppo residenti in altri Stati dell'Unione Europea.

Il controllo del Reddito d'impresa

"IL FISCO PUO' RETTIFICARE I BILANCI SOCIETARI" CORTE DI CASSAZIONE SENT. N° 21106/2018

Ai fini dell'accertamento tributario, l'Agenzia delle Entrate può rettificare il bilancio delle società di capitali per contestare i criteri di classificazione adottati, senza dover contestare previamente le falsità del documento contabile.
N.B. => Falso in bilancio Legge N° 69/2015 – art. 2621, 2621 – bis, 2621 – ter.???

Il controllo del Reddito d'impresa

«INSIDACABILI» LE SCELTE AMMESSE DALLA LEGGE

La possibilità delle Entrate di sindacare la correttezza civilistica e contabile delle componenti del bilancio per determinare il reddito d'impresa è stata sancita anche dalla Suprema Corte nelle sentenze:

- Ø 25969 del 20 novembre 2013, in base alla quale, il Fisco può svolgere una verifica sull'allocazione di alcune poste e "tale verifica può essere attuata con lo strumento dell'accertamento" senza impugnare il bilancio in sede civile;
- Ø 26824 del 18 dicembre 2014, in cui è stato chiarito che gli Uffici non sono vincolati "al criterio di redazione del bilancio utilizzato dalla società, quand'anche lo stesso sia avallato dal collegio sindacale e dalla società di revisione;

CONTARDDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

2) ABUSO DEL DIRITTO

- Art. 10 – BIS Legge 212/00;
- D. Lgs. N° 128/2015

ABUSO DEL DIRITTO

NOZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO

Si configura un «abuso del diritto» qualora il contribuente ponga in essere una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto delle norme, conducano sostanzialmente alla realizzazione di **indebiti vantaggi fiscali**, identificabili (anche non immediati), realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La disposizione prevede, quindi, **tre presupposti** perché si configuri la fattispecie dell'abuso del diritto:

- 1) **l'assenza di sostanza economica** delle operazioni poste in essere; (Corte di Cassazione sent. N. 40272/2015)
- 2) la realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito**; (Corte di Cassazione sent. 16675/2016)
- 3) la circostanza che detto vantaggio sia **l'effetto essenziale dell'operazione**.

ABUSO DEL DIRITTO

ABUSO DEL DIRITTO

INDIVIDUARE LE VARIE RAGIONI "EXTRA FISCALI"

- § Ragioni oggettive => Verificabili documentalmente
- § Ragioni effettive => reali e non artificiose
- § Ragioni non marginali => senza le quali l'intera operazione non sarebbe stata eseguita
- § Ragioni che rispondono al pignoramento strutturale

Notariato Studio 56/2016

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

3) L'ANTIECONOMICITA'

L'ANTIECONOMICITA'

MANCANZA DI UNA DEFINIZIONE LEGISLATIVA DELLA NOZIONE DI "ANTI – ECONOMICITA'"

- § Manca una definizione giuridica di "condotta antieconomica".
- § È frutto di prassi amministrativa (Direttiva n. 55440/2008 Agenzia Entrate e di elaborazione giurisprudenziale (spaziando a 360° nell'ambito del diritto tributario)
- § Comporta, secondo l'Agenzia e taluni giudici, il ribaltamento dell'onere della prova (nozione di "valore normale" del costo/ricavo e della "economicità" dell'attività di impresa)

L'ANTIECONOMICITA'

L'ANTIECONOMICITA' NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CASSAZIONE

PRONUNCIA	DECISIONE	EFFETTI PER IL CONTRIBUENTE
Cassazione n. 11240/2001 Cassazione n. 793/2004	Non sono inerenti gli atti manifestamente "antieconomici" che determinano costi sproporzionati rispetto ai ricavi dell'impresa.	Sfavorevole al contribuente
Cassazione 23635 del 2008	I comportamenti che si pongono in contrasto con le regole del buon senso uniti alla mancanza di una giustificazione razionale assurgono al rango di elementi gravi, precisi e concordanti, che legittimano il recupero a tassazione dei relativi costi	Sfavorevole al contribuente

L'ANTIECONOMICITA'

L'ANTIECONOMICITA' NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CASSAZIONE

PRONUNCIA	DECISIONE	EFFETTI PER IL CONTRIBUENTE
Cassazione n. 8072/2010 Cassazione n. 9036/2013	Rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio di impresa.	Sfavorevole al contribuente

L'ANTIECONOMICITA'

L'ANTIECONOMICITA' NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CASSAZIONE

PRONUNCIA	DECISIONE	EFFETTI PER IL CONTRIBUENTE
Cassazione n. 10319/2015	Il sindacato dell'ufficio non può spingersi sino alla verifica oggettiva della necessità, o della opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività.	Favorevole al contribuente
Cassazione 21405/2017	L'antieconomicità di un costo non può essere valutata sulla base di una singola operazione ma va inquadrata in un contesto complessivo.	Favorevole al contribuente

L'ANTIECONOMICITA'

"ANTIECONOMICITA'"

§ In caso di contestazione di attività antieconomica, contrastanti con i criteri della ragionevolezza, diviene onere del contribuente dimostrare la liceità fiscale dell'attività posta in essere.

Corte di Cassazione sent. N. 26086/2018

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

**4) L'ACCERTAMENTO DA
«STUDI DI SETTORE»**

ACCERTAMENTO DA STUDI DI SETTORE

NORMA DI RIFERIMENTO:

- art.62 sexies D.L. 331/93
 - art.39 comma 1, lett. d) DPR 600/73
 - art.39 comma 2, lett. d-bis DPR 600/73
- Gli studi di settore costituiscono meri parametri di riferimento partendo dai quali l'Amministrazione finanziaria sviluppa iter-giuridico necessario a soddisfare onere probatorio per motivare gli avvisi di accertamento.
- Verifica della gravità, precisione e concordanza posti a fondamento del metodo presuntivo e valutazione dei mezzi di prova.



ACCERTAMENTO DA STUDI DI SETTORE

- Gli STUDI DI SETTORE rappresentano



- “presunzioni semplici” non fornite ex lege dai requisiti di gravità precisione e concordanza (Sent. 10920/15, 26635-36-37 dic. 2009);
- Non sono “presunzioni assolute” e non comportano inversione onere della prova

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

**5) INDICI SINTETICI di
«AFFIDABILITA'»**

5) INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITA'

ISA - Normativa di riferimento:

- § Art. 9 D.L. n° 50/2017 convertito in Legge n° 96/2017;
- § Agenzia Entrate Provv. Del 22 settembre 2017;
- § D.M. 28/12/2018;
- § Agenzia Entrate Provv. Del 30 gennaio 2019;
- § Agenzia Entrate Provv. Del 15 febbraio 2019;
- § D.M. 27/02/2019;
- § Agenzia Entrate circolare Prot. 126200/19 del 10 maggio 2019;
- § Agenzia Entrate comunicato stampa del 10 giugno 2019;
- § Agenzia Entrate Circolare 17/E del 02 agosto 2019;
- § Decreto Mef del 09 agosto 2019;
- § Agenzia Entrate circolare 20/E del 10 settembre 2019;

CONTRIBUENTI E CAPACITA' CONTRIBUTIVA:

$$Y_i = GZ_i \cdot Vi^{\bullet\bullet} (Y_i - X_i \cdot \beta)$$

- ∅ Funzione di stima che fornisce ADE per le modalità di calcolo della curva dei ricavi ;
- ∅ Funzione di stima che fornisce ADE di misurare elasticità "valore aggiunto per addetto" e "ricavo per addetto"

**FONTE "SCHEDA ILLUSTRATIVA SOSE 19/09/2018
EQUAZIONE DI HENDERSON 1984**

5) INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITA'

ISA – INDICATORE SINTETICO DI AFFIDABILITA':

- ISA – Indicatore di Affidabilità fiscale quale strumento di evoluzione degli Studi di Settore

Dalla lettura dell'art. 9 – bis D.L. n. 50/2017 convertito in Legge n. 96/2017 si rileva come gli ISA risultano essere, una innovativa metodologia, volta a determinare il "grado di affidabilità fiscale" dei contribuenti.

5) INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITA'

ISA – INDICATORE SINTETICO DI AFFIDABILITA':

- **ISA – Indicatore di compliance:**

ISA quale strumento di “compliance” finalizzato, nell’ambito del percorso di rinnovamento dei rapporti tra cittadini ed amministrazione finanziaria, a favorire:

- a) l'emersione spontanea di base imponibile;
- b) stimolare l'assortimento degli obblighi tributari;
- c) rafforzare la collaborazione tra contribuenti e pubblica amministrazione.

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

6) INDAGINI BANCARIE

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

6) INDAGINI BANCARIE

Norma di riferimento: art. 32-33 DPR 600/73, art. 51 DPR 600/73

- Gli accertamenti bancari forniscono un insieme di dati sufficientemente sicuri, che possono legittimamente essere posti a base di avviso di accertamento, avendo l'Amministrazione finanziaria adempiuto all'onere della prova che su di esso grava.
- Il contribuente non può limitarsi ad una generale contestazione, ma ha l'onere di fornire elementi che costituiscono la prova contraria prevista dalla legge.
 - Corte di Cass. – Sent. 18429 settembre 2015
 - Corte di Cass. – Sent. 20596 luglio 2019

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

**7) ACCERTAMENTO
DA REDDITOMETRO**

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

7) ACCERTAMENTO DA REDDITOMETRO

Norma di riferimento: art. 22 Legge 122/10, art. 38 comma 1,4,5,6 DPR 600/73.

- Reddito complessivo sintetico del contribuente viene determinato in base alle spese sostenute ed elementi di capacità contributiva.
- Invito al contraddittorio e/o accertamento con adesione.
- Le presunzioni che derivano dal “redditometro” non hanno valore legale, ma “semplice” onere della prova a carico Agenzia Entrate.



Corte di Cassazione Sent. N. 23554 del 10 luglio 2012

ACCERTAMENTO DA REDDITOMETRO

CORTE DI CASSAZIONE

Cassazione ordinanza n. 15534 del 23.07.2016	Illegittimo l'accertamento da redditometro quando il contribuente dimostra il possesso delle somme depositate sui conti correnti dei genitori
Cassazione ordinanza n. 13.07.2016	Nulla l'accertamento fondato sul redditometro se il contribuente dimostra di redditi prodotti all'estero
Cassazione sentenza n. 10474 del 20.05.2016	Nulla il redditometro se il contribuente dimostra di aver utilizzato il denaro del convivente per l'acquisto dell'abitazione di lusso
Cassazione ordinanza n. 7146 del 12.04.2016	Niente redditometro se l'autovettura utilizzata dal contribuente è riconducibile all'attività d'impresa

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

8) ACCERTAMENTI

CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO DIFESA TECNICA

8) Accertamenti

Ristretta base imponibile

Base ristretta, sospesi i processi ai soci della srl in attesa della sentenza definitiva emessa nei confronti della società.

. Corte di Cassazione Sent.19334/16

. Corte di Cassazione Sent.24572/16

8) Accertamenti

Ristretta base imponibile

Base ristretta, ammessa la prova contraria del socio che non partecipa alla gestione

- Corte di Cassazione Sent.18042/18
- Corte di Cassazione Sent.32468/18

Accertamenti

 Base ristretta utili ai soci di srl senza automatismi con accertamento definitivo alla società

- ➡ Comm. Trib. Avellino Sent.406/15
- ➡ Comm. Trib. Bergamo Sent.704/15
- ➡ Comm. Trib. Sondrio Sent. 89/16
- ➡ Corte di Cassazione Sent. 18042/18
- ➡ Corte di Cassazione Sent. 10208/18

Accertamenti

Base ristretta utili ai soci srl devono essere previsti i “ **fatti indice**” .

- ➔ Comm. Trib. Puglia Sent.439/08
- ➔ Comm. Trib. Toscana Sent. 62/09
- ➔ Comm. Trib. Toscana Sent.128/10
- ➔ Comm. Trib. Toscana Sent. 61/13

**CONTRADDITTORIO PREACCERTATIVO
DIFESA TECNICA**

Accertamenti

Società estinte

Irretroattività della norma

Accertamenti

IRRETROATTIVITA DELLA NORMA

La nuova norma sulle società estinte è valida solo dal 13 dicembre 2014 e non ha (né può avere) efficacia retroattiva.

Si tratta di una norma nuova di carattere sostanziale e non procedurale e pertanto la sua applicazione può riguardare solo le società cancellate dal Registro delle imprese dal 13 dicembre 2014.

In caso contrario, si tratterebbe di una “sanatoria” volta a regolarizzare le notifiche errate.

■ Corte di Cassazione Sent.n.19142/16

Accertamenti

→ Cancellazione tra due gradi di giudizio

La cancellazione di una società di persone dal Registro Imprese determina l'irreversibile estinzione dall'ente, ai sensi dell'articolo 2495 Cc.

Per questa ragione, ove essa avvenga tra un grado e l'altro di un giudizio, l'appello va proposto da/nei confronti dei soci che sono da ritenersi successori della società e unici legittimati all'appello.

Ne consegue che l'azione svolta nei confronti dell'ente è improponibile.

Corte di Cassazione Sent. n. 25275/14

Accertamenti



Atto notificato all'ex liquidatore

È **nullo** l'accertamento notificato all'ex liquidatore della società cancellata perché quest'ultimo è persona idonea a ricevere l'atto. A seguito della cancellazione dal Registro Imprese, infatti il liquidatore non può avere la rappresentanza della società (stante l'inesistenza della stessa) e risponde solo dei debiti rimasti insoddisfatti per sua colpa, così come previsto dal codice civile.

- Corte di Cassazione Sent.n.4156/16
- Corte di Cassazione Sent. N. 17020/19