



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO

SEZIONE 16

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>CITRO</u>	<u>GUIDO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>PILELLO</u>	<u>PIETRO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>MACCHIAROLA</u>	<u>MARIA CARMELA</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 4925/2016  
depositato il 26/07/2016

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160029730118000 IRPEF-ADD.REG.  
2011

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160029730118000 IRPEF-ADD.COM  
2011

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160029730118000 IRPEF-CRED.IMP  
2011

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160029730118000 IRPEF-ADD.REG.  
2011

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160029730118000 IRPEF-ADD.COM  
2011

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160029730118000 IRPEF-CRED.IMP  
2011

contro:

AG. RISCOSSIONE MILANO EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A.

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

AVV. TOMASSINI ANTONIO  
STUDIO DLA PIPER  
VIA DELLA POSTA 7 20123 MILANO MI

**difeso da:**

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 4925/2016

UDIENZA DEL

13/02/2017 ore 09:30

N° 2162/16/1

PRONUNCIATA IL:

13/02/2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

14 MAR 2017

Il Segretario

Il SEGRETARIO di Sezione  
Direttore Tributario  
Elena Casorio

*Elena Casorio*



(segue)

**DR. MARTINELLI ALESSANDRO  
STUDIO DLA PIPER  
VIA DELLA POSTA 7 20123 MILANO MI**

**difeso da:  
DR.SSA CASALI AURELIA DANIELA  
STUDIO DLA PIPER  
VIA DELLA POSTA 7 20123 MILANO MI**

**SEZIONE**

**N° 16**

**REG.GENERALE**

**N° 4925/2016**

**UDIENZA DEL**

**13/02/2017 ore 09:30**

**R.G.R. n. 4925/2016**

**Oggetto della domanda**

Richiesta di annullamento della cartella di pagamento n. 06820160029730118 notificata il 13 maggio 2016 in rettifica della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2011.

**Svolgimento del processo e motivi della decisione**

, rappresentato e difeso come in atti, chiede che venga annullata la cartella di pagamento sopra indicata conseguente a controllo, ai sensi dell'art. 36-ter d.p.r. 600/73, della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta 2011.

Nell'ambito di questa procedura, l'Agenzia delle entrate - DP II Milano - chiedeva al contribuente di dimostrare che le imposte pagate in Inghilterra, per le quali questi chiedeva il riconoscimento del credito d'imposta, avessero il carattere della "definitività".

Non ritenendo l'Ufficio sufficiente la documentazione presentata, veniva formato il ruolo da cui conseguiva la cartella di pagamento impugnata per reclamare il pagamento di € 91.429,00 oltre sanzioni ed interessi.

L'istanza di autotutela presentata il giorno 11 maggio 2016 non ha prodotto risultati.

Parte ricorrente eccepisce preliminarmente violazionē del diritto al contraddittorio sostenendo, con ampi riferimenti giurisprudenziali, che *"ogni individuo ha diritto di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio"*. Per poi sostenere che nello specifico sarebbe stato agevole dimostrare la infondatezza delle pretese erariali, se per tempo interpellato.

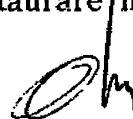
Per quanto attiene la prova della definitività dell'imposta pagata nel Regno Unito, parte ricorrente sostiene di non poter produrre null'altro che una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dalla società LLP di Londra, nella impossibilità di ottenere dalle autorità fiscali inglesi quanto richiesto dall'Ufficio. Osserva, in ogni caso, che l'onere probatorio è libero e che ritiene di averlo assolto attraverso la dichiarazione sostitutiva già menzionata.

Osserva ancora che le imposte per cui è controversia sono state pagate il 23 febbraio 2011 e, in conseguenza di una rettifica, integrata il 28 aprile 2011. Aggiunge che, secondo la normativa tributaria del Regno Unito, le dichiarazioni possono essere rettifiche a favore del contribuente, qualora ne ricorrano i presupposti, nel termine di un anno dalla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione originaria. Quindi il termine relativo alla dichiarazione in questione è scaduto il 31 gennaio 2012, e pertanto ben prima della presentazione della dichiarazione dei redditi italiana oggetto di controllo.

La precisazione di parte ricorrente ha la finalità di escludere la possibilità di effettuare una qualche manovra a proprio favore.

Il ricorso si conclude con la richiesta di annullamento della cartella di pagamento impugnata.

In data 22 settembre 2016 si costituisce in giudizio l'Agenzia delle entrate - DP I Milano - per contestare preliminarmente l'obbligo di instaurare il contraddittorio



preventivo, per poi ribadire la legittimità del proprio operato, non avendo parte ricorrente soddisfatto la richiesta formulata in merito alla definitività dell'imposta pagata all'estero.

In relazione all'obbligo di porre in essere il contraddittorio preventivo, l'Ufficio richiama la sentenza di Cassazione n. 24823 del 2015 per escludere che detto adempimento sia obbligatorio in relazione ai c.d. "accertamenti a tavolino". Senza contare, sottolinea, che l'esclusione del credito d'imposta è imputabile esclusivamente alla insufficienza della documentazione presentata dal contribuente.

In buona sostanza, l'Ufficio afferma il principio che, in fattispecie quale quella in esame, sia necessario che venga data la prova che le imposte pagate all'estero non siano più ripetibili a beneficio di quel contribuente che ne invoca il riconoscimento, ovvero la correlata computazione nell'ambito della dichiarazione dei redditi presentata in Italia.

L'Ufficio conclude per il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

All'udienza pubblica di trattazione il relatore riassume il contenuto degli atti presentati ed i procuratori delle parti ribadiscono le loro richieste conclusive.

La Commissione ritiene che il ricorso sia meritevole di accoglimento, condividendo i due rilievi su cui si impernia la richiesta di annullamento della cartella impugnata.

Per quanto attiene la denunciata violazione del diritto al contraddittorio, questa Commissione ritiene di doversi conformare al principio espresso nella nota sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07 (Sopropè) e quindi disattendendo la sentenza di Cassazione n. 24823/2015 che l'Ufficio invoca per affermare che nessun obbligo di contraddittorio sussiste in relazione ai cosiddetti accertamenti "a tavolino".

Di tutt'altro avviso è questa Commissione, nel momento in cui coglie, nel corpo della stessa sentenza di Cassazione, una precondizione che l'Ufficio palesemente disattende: tocca al Giudice di merito valutare se la preventiva rappresentazione delle ragioni del contribuente avrebbero avuto l'effetto di dissuadere l'Ufficio dall'emettere il provvedimento impugnato.

E se è pur vero che per alcuni specifici provvedimenti il legislatore ha espressamente indicato l'esigenza di un preventivo contraddittorio, ciò non esclude che il confronto tra Ufficio erariale e contribuente appaia necessario tutte le volte in cui la definizione della pretesa erariale richieda indagini e approfondimenti. Non certo quando risulti palese, in forza di atti dal contenuto oggettivo, il mancato pagamento di un'imposta.

Correttamente parte ricorrente richiama l'art. 97 della Costituzione (buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione Pubblica). Regola da correlare con l'art. 53 della Carta Costituzionale, ma soprattutto con i diritti fondamentali di cui agli artt. 41, 47 e 48 della UE; norme che fissano il diritto del cittadino a partecipare al procedimento amministrativo da cui possa scaturire una obbligazione tributaria. In quest'ottica e con questa prospettiva pare non condivisibile la strumentale differenziazione di trattamento tra il contribuente ispezionato presso la propria sede rispetto a quello interessato, per pura scelta dell'Amministrazione Pubblica, all'accertamento documentale presso l'Ufficio.

Anzi, a ben riflettere, proprio nel secondo caso appare più proficuo, se non imprescindibile, il confronto endoprocedimentale, risultando evidente che nell'ipotesi



di sopralluogo il contribuente ha più opportunità di rappresentare le proprie ragioni ovvero di illustrare il proprio punto di vista.

Di recente la CTR di Milano (sezione XXVII - sentenza n. 2 del 16 dicembre 2016) ha ritenuto il principio del contraddittorio endoprocedimentale *"immanente nell'ordinamento giuridico a prescindere dai valori costituzionalmente tutelati oltre che espressione di civiltà giuridica"*.

Invero sul punto la stessa Corte di Cassazione ha più volte affermato di doversi uniformare alla giurisprudenza comunitaria e quindi consentire al soggetto potenzialmente inciso da qualsivoglia atto pregiudizievole, previo invito a dare chiarimenti ed a esporre le ragioni in merito ad una certa operazione potenzialmente ritenuta abusiva, di poter addurre le proprie ragioni prima dell'adozione del provvedimento finale. È quanto in sostanza quanto afferma la già richiamata sentenza Sopropè. Con il conseguente corollario che l'Amministrazione esamini con la dovuta attenzione le osservazioni del contribuente coinvolto nel procedimento accertativo. Come dire che il confronto non deve scadere in pura ritualità!

Nella richiamata sentenza i giudici milanesi di secondo grado esplicitamente affermano: *"il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale rileva infatti non soltanto nel caso di contestazione di fattispecie elusive a carico dei contribuenti, ma anche nel caso dei c.d. accertamenti a tavolino"*. Ed ancora: *"L'Amministrazione Finanziaria ..omissis.. è tenuta, a pena di nullità dell'atto impositivo, a richiedere chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di 60 giorni, prima di emettere l'avviso di accertamento, il quale dovrà essere specificatamente motivato anche con riguardo alle osservazioni, ai chiarimenti e alle giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente."*

Invero sembrerebbe che questo principio sia stato recepito dall'Amministrazione con la circolare n. 16/E del 28 aprile 2016, da mettere in relazione con la ricollocazione della norma antiabuso, fissata inizialmente dall'art. 37-bis del d.p.r. 600/73, nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 10-bis). Correttivo che non può non leggersi che quale manifesta volontà del legislatore di attribuire a questo principio portata generale, e quindi a valere per tutti i tributi, siano essi imposte sui redditi ovvero imposte indirette.

Fatti questi richiami, si attinge ulteriormente dalla sentenza CTR 2/2017 per acquisire ulteriore convinzione sulla imprescindibilità del contraddittorio. Sulla cui obbligatorietà così si esprimono conclusivamente i giudici milanesi di secondo grado: *"Il decreto elimina definitivamente qualsiasi incertezza interpretativa sul punto, prevedendo espressamente che per qualsiasi tributo l'accertamento inizi con la richiesta di chiarimenti da parte dell'Ufficio."*

Alla luce di quanto sopra, e considerato che nell'ordinamento italiano non esiste una disposizione generale che imponga l'obbligo di contraddittorio con il contribuente per qualsiasi tipologia di controllo, interpretando i richiamati principi costituzionali e il pronunciamento della Corte Europea, appare coerente concludere sul punto controverso che tocchi al giudice di merito valutare gli effetti del mancato contraddittorio al fine di accertare se, conosciute per tempo le spiegazioni del contribuente, queste sarebbero state idonee per impedire (ovvero modificare) l'emissione dell'atto accertativo.

Per quanto si dirà appresso, questo principio non può che essere condiviso. E per

questa ragione il rilievo di parte ricorrente merita accoglimento.

Il secondo punto controverso è relativo alla idoneità della documentazione presentata al fine di dimostrare la pretesa definitività dell'imposta estera.

Ricordato che parte ricorrente ha esibito dichiarazione sostitutiva di atto notorio da parte della società che ha erogato i dividendi; ricordato altresì che grava sul contribuente l'onere della prova, ma che nessuna norma fissa specifiche modalità e limiti nel provare; occorre approfondire il senso della richiesta formulata dall'Ufficio quando chiede che venga approvata la definitività dell'imposta pagata all'estero.

Parte ricorrente ha dimostrato che, nel momento in cui andava presentata la dichiarazione dei redditi in Italia per l'anno 2011, le imposte pagate nel Regno Unito si erano rese definitive, essendo maturato l'anno entro il quale, secondo il diritto anglosassone, il contribuente avrebbe potuto modificare - anche a proprio favore - la dichiarazione dei redditi già presentata. Sicché, nei mesi successivi, esponeva nella DR presentata al fisco italiano questa circostanza per reclamare il credito d'imposta. Ma ciò pare non basti all'Ufficio accertatore, che vorrebbe un'attestazione da parte dei corrispondenti uffici fiscali inglesi. Ma non essendo ancora maturato il termine per eventualmente rettificare la dichiarazione presentata nel Regno Unito, evidentemente la pretesa dichiarazione non può essere acquisita. Così come un'analogha richiesta di certificazione non sarebbe certamente rilasciata dall'Agenzia delle entrate ad un contribuente italiano appena 18 mesi dopo la presentazione di una dichiarazione dei redditi.

Ciò posto, non pare possibile condividere la qualificazione di definitività nei termini rappresentati dall'Ufficio, risultando di converso convincente il processo accertativo suggerito da parte ricorrente che indica il modo per accedere alla banca dati del fisco inglese e quindi verificare l'attendibilità di quanto dichiarato dal ricorrente e dalla società erogatrice dei dividendi. Quel che conta, ad avviso di questa Commissione, è che le imposte pagate nel Regno Unito non siano ripetibili eventualmente anche in forza di artifici posti in essere dal contribuente per ottenere il rimborso delle imposte risultate pagate.

ciò posto, appare necessario precisare che, a causa di un errore nella conversione da euro a sterlina del valore da dichiarare l fisco inglese, il contribuente abbia dovuto integrare le imposte, gravandole dei relativi interessi. Questi interessi non possono, in tutta evidenza, essere computati nella determinazione del credito di imposta da riconoscere al ricorrente, essendo la contropartita del tardivo pagamento di quelle imposte.

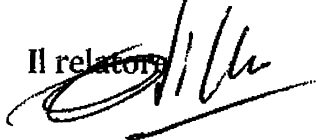
Attesa la complessità della materia ed i contrastanti pronunciamenti giurisprudenziali, la Commissione dispone la compensazione delle spese di giudizio.

#### **P Q M**

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Decisa in Milano il 13 febbraio 2017

Il relatore



Il presidente

