

# ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO FISCALE

- *Procedimento Amministrativo*
  - *Contenzioso Tributario*
- *Strategie e tecniche difensive*

*Avv. Andrea Pavone – Luglio 2011*

# PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO

**L'accertamento** è attività di esclusiva competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente. Consiste nell'attività di:

- A) controllo, formale e/o sostanziale, di liquidazione delle imposte (in caso di mancata presentazione delle dichiarazioni) o maggiori imposte (in caso di dichiarazioni presentate, ma errate);
- B) di vigilanza sull'osservanza delle obbligazioni tributarie;
- C) di calcolo e irrogazione delle sanzioni tributarie e di segnalazione all'A.G. della sussistenza di comportamenti del contribuente penalmente rilevanti secondo le disposizioni del D.L.vo n. 74/2000 (violazioni Finanziarie), ferma la disciplina e i principi di cui alla legge n. 689/1981.

**La verifica** è invece l'attività istruttoria di competenza della Guardia di Finanza nell'ambito delle proprie attribuzioni in qualità di Polizia Tributaria (art. 63 del D.P.R. n. 633/1972 e art. 36 del D.P.R. n. 600/73).

I risultati della verifica vengono inoltrati all'Ufficio competente perché quest'ultimo, in piena autonomia e indipendenza, proceda all'accertamento, il quale a sua volta sfocia in un atto conclusivo, da notificarsi al contribuente, consistente

- ▶ nell'archiviazione
- ▶ nell'emanazione di un atto tributario – variamente denominato – contenente l'attività espletata e l'eventuale liquidazione delle imposte accertate con le annesse sanzioni.

Anche la GdF, in caso di superamento di determinate soglie (IVA evasa superiore a 103.000,00 euro e imponibile IRPEF/IRES evaso superiore a 2 mln di euro) segnala alla Procura della Repubblica presso il Tribunale competente (in ragione del domicilio fiscale del contribuente) eventuali azioni od omissioni fiscali da cui potrebbe scaturire un reato tributario (D.L.vo 74/2000, D.L.vi n.ri 471 e 472/1997).

# POTERI dei PP.UU.

L'Ufficio può richiedere e/o effettuare (cfr. art. 32 D.P.R. n. 600/1973 e art. 51 D.P.R. n. 633/1972):

- ▶ *dati e notizie*, direttamente al contribuente oggetto di controllo ovvero a terzi che con il medesimo abbiano avuto occasione di negoziazione o rapporto giuridico-economico, a qualunque titolo;
- ▶ *accessi*, di breve durata, sostituiscono il questionario ed è solitamente funzionale alla constatazione delle caratteristiche dell'attività svolta;
- ▶ *ispezioni*, ovvero indagini documentali, ad es. sulla regolare tenuta delle scritture obbligatorie;
- ▶ *acquisizione e analisi*, ad es. di eventuali supporti informatici, di programmi di gestione e di dati contenuti negli hard disk;
- ▶ *verifiche*, ogni altra attività funzionale al reperimento di documenti e informazioni in genere, tra cui anche documentazione extracontabile come i brogliacci, appunti, agende, etc.;
- ▶ *invitare il contribuente a comparire di persona (o a mezzo procuratore)* per fornire dati rilevanti ai fini dell'accertamento, indicandone i motivi;
- ▶ *indagini bancarie e finanziarie*, ad es. esame dell'estratto conto e delle movimentazioni bancarie, anche di soggetti legati a vario titolo con il contribuente (i prelevamenti e i versamenti che non risultano dalle scritture contabili o di cui non sia indicato il beneficiario possono costituire oggetto di rettifica);
- ▶ *consultazione delle banche dati presso l'anagrafe Tributaria*
- ▶ *questionari inviabili a qualsiasi soggetto*, da reinviare entro quindici giorni dal ricevimento, pena una sanzione pecuniaria;

# DOVERI DEL CONTRIBUENTE

- ▶ Il contribuente, salvo casi eccezionali (abuso d'ufficio, eccesso di potere etc.), non può inibire l'azione accertatrice o verificatrice, ma anzi deve improntare la sua condotta al senso della collaborazione e della disponibilità.
- ▶ Se il contribuente rifiuta l'esibizione dei documenti, questi possono essere utilizzati solo contro e non a favore del contribuente (ferma la sanzione di cui all'art. 9, co. 2, del D.L.vo 471/97). Le cause di inutilizzabilità non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.
- ▶ In caso di opposizione non giustificata l'ufficiale procedente può chiedere l'ausilio della forza pubblica per l'esercizio dei suoi poteri (cfr. art. 35, L. n. 4/29).
- ▶ Il codice penale punisce i reati di violenza, minaccia o resistenza a P.U. (art. 336 c.p.); la violazione di sigilli (art. 349 c.p.); le false dichiarazioni verbali (art. 378 c.p.).

# DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Sono principalmente contenuti nello STATUTO del Contribuente (L. n. 212 del 27.07.2000), nonché nelle norme dettate in materia di accertamento/riscossione (tra cui: D.P.R. n. 600/1973, D.P.R. n. 322/1998, D.P.R. 602/1973, L. n. 413/91, D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA) e nella legge sul procedimento amministrativo (L. 241/1990, art. 9 e 10 in particolare).

Segnaliamo le più importanti:

- ▶ Sia l'accertatore che il verificatore, all'atto dell'accesso, devono esibire l'autorizzazione scritta rilasciata dal capo dell'Ufficio (l'autorizzazione deve contenere: nominativo e poteri del verificatore, ordine di accedere, indicazione del contribuente, le ragioni del controllo, l'effettiva esigenza di indagine esterna, l'indicazione che la verifica si svolgerà, salvo casi eccezionali, senza arrecare danno all'ordinario andamento dell'impresa, le annualità da verificare, la data di inizio della verifica, la sottoscrizione del soggetto che autorizza la verifica). **Cfr art. 12 L. 212/2000.**
- ▶ Il contribuente non può subire l'azione congiunta della Verifica e dell'Accertamento, essendo che l'una esclude l'altro;
- ▶ **Diritto al contraddittorio e alla motivazione degli atti nel corso della verifica o dell'accertamento**, anche se l'accertamento viene svolto a seguito di richiesta documentale presso gli uffici del fisco e a prescindere dalla denominazione che viene data al verbale redatto (Ctp Milano sent. 10.05.2010 n. 126);

- ▶ L'accesso nell'impresa può essere eseguito anche in assenza del titolare o di un suo delegato, ma a questi dovranno poi notificarsi le autorizzazioni e le verbalizzazioni eseguite.
- ▶ L'accesso in un locale destinato ad arte o professione (studio) deve invece essere eseguito sempre alla presenza del titolare o di un suo delegato (perché questi può eccepire il segreto professionale) e va autorizzato dal PM;
- ▶ **L'accesso presso l'abitazione** (art. 14 Cost.) o locali del contribuente o di terzi che nulla hanno a che vedere con il luogo di svolgimento dell'attività commerciale o professionale necessita dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (art. 52 D.P.R. n. 633/1972): in tal caso l'autorizzazione è subordinata all'esistenza *di gravi indizi di violazioni* del decreto IVA (art. 52, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, richiamato anche dall'art. 33 D.P.R. n. 600/1973).

Se il locale dell'impresa è destinato anche ad abitazione (c.d. uso promiscuo), non occorre l'autorizzazione del Procuratore; se trattasi di Studio-abitazione occorre l'autorizzazione del PM (cfr. Cass. 6908/2011).

Ad accesso avviato nell'impresa è possibile visionare la documentazione liberamente reperibile in occasione dell'atto *a sorpresa*; è possibile visionare la documentazione criptata o secretata dal contribuente mediante pw o altro dispositivo sempre che questi vi consenta (salvo specifica autorizzazione dell'AG, nel qual caso non occorre il consenso), fermo restando che è sempre dovuta l'esibizione dei libri contabili obbligatori.

- ▶ E' necessaria specifica autorizzazione del procuratore della Repubblica presso il Tribunale più vicino per procedere a perquisizioni personali di chiunque presente all'accesso, all'apertura coattiva di pieghi ancora sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli in quanto protetti strumenti fisici o elettronici e per vincere l'eccezione del segreto professionale etc.
- ▶ I documenti obbligatori e le scritture reperibili possono essere sequestrati solo se non è possibile fotocopiarli o riprodurli nel verbale;
- ▶ Il verbale deve essere sottoscritto dal titolare o dal delegato, ovvero indicare i motivi della mancata sottoscrizione;
- ▶ Il contribuente ha sempre diritto a verbalizzare le proprie osservazioni e di avere copia del verbale;
- ▶ In occasione di accessi e di rinvenimento di documentazione extracontabile o di altri indizi di evasione il contribuente o i propri collaboratori sottoposti ad immediato "interrogatorio" (fattispecie prevista in altri casi dalla normativa non tributaria) hanno diritto a richiedere 15 gg. per rispondere (cfr. art. 32, comma 2, D.P.R. n. 600/1973);
- ▶ L'art. 3 dello Statuto del contribuente sancisce il principio (debole) di irretroattività delle norme fiscali e di improrogabilità dei termini di prescrizione e decadenza; artt. 5, 6 e 7 Statuto: principi di trasparenza, di informazione, chiarezza e motivazione degli atti, affidamento e buona fede (non irrogazione di sanzioni se il contribuente si sia conformato agli atti dell'amministrazione successivamente modificati). L'art. 12 prevede il diritto di quest'ultimo ad essere informato dei suoi diritti e obblighi nonché delle ragioni e dell'oggetto della verifica/dell'accesso/dell'ispezione (che normalmente non può durare oltre i 60 gg) e della possibilità di farsi assistere da un avvocato o dal proprio contabile.
- ▶ La violazione dei principi di cui allo Statuto, siccome lesiva di principi che la stessa Cassazione ha definito di **rilevanza costituzionale**, comporta la nullità dell'accertamento.
- ▶ La permanenza dei verificatori non può superare i gg. 30, salvo eccezioni particolari dovute a peculiari complessità della verifica (possibile dilazione di ulteriori 30gg);

- ▶ Le attività di accertamento devono essere svolte durante il normale orario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività: l'art. 7, comma 2, del decreto sviluppo (D.L. n. 70/2011, in via di conversione) prescrive ora che *gli accessi sono svolti nell'osservanza del principio della contestualità e della non ripetizione per periodi di tempo inferiori al semestre*;
- ▶ Nel processo verbale della verifica devono essere riportate le deduzioni ed eccezioni eventualmente avanzate dal contribuente o dal suo difensore;
- ▶ **Diritto del contribuente a comunicare osservazioni e richieste entro sessanta giorni dal rilascio della copia del PVC, con la precisazione che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza di detto termine**, salvo casi di particolare e motivata urgenza a pena di nullità dell'avviso (art. 12, co 7, L. 212/2000, Statuto del Contribuente, (Corte cost. sent. n. 244/2009, Cass. 22320/2010, CTP Trento sent. 7/5/11; CTP Brescia sent. 535/7/2010);
- ▶ **Obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di valutare tali elementi** (art. 37bis, co. 5, D.P.R. 600/1973) e di motivare l'esito dell'accertamento *specificamente, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente* (principio di trasparenza degli atti, L. n. 241/1990);
- ▶ **Il principio è (dovrebbe essere) applicabile anche in caso di accertamento con adesione formalizzato successivamente alla notificazione dell'avviso di accertamento: la regola si ricava dal combinato disposto di cui agli artt. 9 e 21 septies della L. 241/1990 e art. 12 L. 212/2000. Pertanto le memorie difensive depositate in sede di adesione devono essere valutate dall'Ufficio il quale, in caso di rigetto, deve motivare correlativamente ad esse, pena la nullità dell'avviso (cfr CTR Friuli Venezia giulia, sez. XI, sent. 26.03.2008, n. 9).**
- ▶ In caso di indagini finanziarie (artt. 32 D.P.R. n. 600/1973 e 51 D.P.R. n. 633/1972, occorre l'autorizzazione (non impugnabile autonomamente) del direttore regionale o del comandante regionale: l'autorizzazione deve contenere i motivi alla base della stessa (motivi di legittimità e di merito) e specificare il periodo temporale da controllare;
- ▶ Gli inviti e le richieste ai fini delle Imposte dirette (art. 32 D.P.R. n. 600/1970) devono essere notificati ai sensi dell'art. 60, secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le eccezioni ivi indicate. Gli inviti e le richieste ai fini delle Imposte indirette (D.P.R. IVA) devono essere fatti a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni ovvero, per il caso di cui al n. 7), non inferiore a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale per l'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, dal comandante regionale.

**INDAGINI BANCARIE** (art. 32 D.P.R. 600/73 – tutti i contribuenti - e 51 D.P.R. 633/72 – soggetti tenuti alle scritture contabili -: circolare AG. Ent. N. 32/E/2006)

L'indagine finanziaria costituisce autonoma attività istruttoria, **formalmente** avviabile anche **indipendentemente da una contestuale attività di controllo**. Essa non prevede un elemento legittimante.

Tuttavia la C.M. 32/E/2006 prevede che l'avvio dell'indagine finanziaria non può avvenire *ad libitum*, richiedendosi che sia comunque iniziata una attività di controllo, anche solo in funzione selettiva.

Secondo C.M. 30/07/1994, n. 131/E – parte terza - e secondo la C.M. 39/E/1995 e circolare GdF n. 106900/1998, costituiscono presupposti di innesco delle indagini finanziarie:

- ▶ - vi sia pericolosità fiscale;
- ▶ - il contribuente non tiene le scritture contabili o queste risultano inattendibili;
- ▶ - il contribuente abbia utilizzato fatture per operazioni inesistenti;
- ▶ - il contribuente dimostra una capacità di spesa maggiore di quanto dichiarato
- ▶ - il contribuente è evasore totale o svolge attività import export;
- ▶ - risulti non congruo con gli studi di settore;
- ▶ - incongruenze con i questionari

Nella circolare I/2008 la GdF ribadisce che – in sostanza - **le indagini finanziarie sono subordinate alla sussistenza di una verifica o controllo.**

Si ricorda che l'art. 37, co. 4 D.L. 223/2006 ha istituito l'obbligo per gli intermediari di comunicare all'anagrafe tributaria i rapporti intrattenuti con i clienti.

La Banca, ricevuta la richiesta da parte delle Autorità, deve informare il contribuente della procedura in essere (art. 32, co. 1, D.P.R. n. 600/1973). L'inosservanza non ha riverberi sulla procedura amministrativa; può solo comportare responsabilità dell'ente creditizio sotto il profilo civilistico.

Prelevamenti e versamenti (la regola vale anche per gli autonomi) devono essere giustificati e, comunque, indicare il beneficiario o la provenienza (regola della tracciabilità), altrimenti, generalmente, si presumono ricavi tassabili (*soggetti a recupero*, cfr Cass. 16062/2010).

Parimenti si presumono ricavi tassabili i prelevamenti e i versamenti di cui non si abbia riscontro nelle scritture contabili tenute dal contribuente.

La prova liberatoria circa la non fiscalità del prelevamento o versamento (movimentazione bancaria) non può essere generica (es. *“ho vinto al lotto”!*) ma specifica e documentata.

L'utilizzo dei dati bancari ai fini dell'accertamento non è subordinato al preliminare contraddittorio con il contribuente, essendo questo non un diritto ma una facoltà per l'Amministrazione (Cass. n. 3115/2009; n. 2753/2009)

Le indagini finanziarie possono essere estese anche a **soggetti terzi**, sempreché questi abbiano un rapporto di parentela o cointeressenza che giustifichi la presunzione di riferibilità dei relativi movimenti bancari ad operazioni imponibili relative al soggetto sottoposto a verifica (v. in particolare Circolare Ministeriale n. 32/E/2006; Cass. 17387/2010) e sempreché l'Amministrazione, fuori da ogni automatismo, **provi**, preventivamente, anche solo in via presuntiva, *«la natura fittizia dell'intestazione o comunque la sostanziale riferibilità al contribuente dei conti medesimi o di singoli dati o elementi di essi»* (cfr. Cass. 2814/2002, Cass. 17387/2010). Gli istituti finanziari non possono opporre il segreto bancario, vista la finalità dell'azione dei PP. UU. (cfr. Convenzione OCSE-Consiglio D'Europa del 01.05.2006)

## ELEMENTI FUNZIONALI ALLE RETTIFICHE OPERATE DALL'UFFICIO

- ▶ Il ragionamento alla base del PVC o dell'accertamento è, di norma, sorretto da elementi probatori forniti dalla legge (presunzioni legali assolute o relative), ovvero da elementi indiziari (presunzioni semplici) comunque raccolti (ad es. brogliacci o appunti).
- ▶ Al contribuente è sempre concessa la facoltà di produrre o esporre fatti o atti impeditivi al verificarsi del presupposto di imposta: ad es. il contribuente può dimostrare che, ai fini fiscali, ha tenuto conto delle notizie o dei dati alla base delle rettifiche, ovvero che gli stessi non hanno rilevanza ai medesimi fini perché esenti o tassati alla fonte, o perché oggetto di donazioni da parenti, o perché trattasi di redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile; elementi poi possono desumersi anche dalla considerazione del peculiare regime contabile a cui si soggiace (ordinario, opzionale, semplificato etc.).

## Casi in cui le presunzioni legali sono assolute:

1. evasori totali o paratotali;
2. presenza di contabilità inattendibili per gravi omissioni (mancanza di un registro);
3. contabilizzazione di operazioni manifestamente inesistenti;
4. grave discrasia tra tenore di vita e posizione reddituale dichiarata (non giustificata).

## **PROVE (artt. 2697 e ss. c.c.)**

- ▶ **Documenti** (atto pubblico, scrittura privata, telegramma, carte e registri domestici, annotazioni scritte a tergo, in calce o a margine di un documento, libri e scritture contabili etc.);
- ▶ l'art. 2709 prescrive che le scritture contabili fanno prova contro l'imprenditore, ma ciò non significa che dai medesimi il giudice non possa trarre argomenti pro contribuente (Cass. 3454/78).
- ▶ **Riproduzioni** fotografiche (anche di scritture), informatiche, filmiche, registrazioni fonografiche e ogni altra rappresentazione in genere, fax, telefax etc. fanno prova dei fatti rappresentati se colui contro il quale sono prodotte non ne disconosce la conformità ai fatti o alle cose medesime.

- ▶ **Testimonianza** (inammissibile nel processo tributario ex art. 7 D.L.vo 546/1992); **Cass. n. 5746/2010** ammette le **dichiarazioni di terzi** *raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale*. *Idem* per il contribuente che fornirà la dichiarazione sotto forma di **atto notorio (DPR 445/2000)** **allegando un documento del dichiarante**.
- ▶ **Confessioni** (dichiarazioni del contribuente rese a verbale e sottoscritte): ha ad oggetto dichiarazioni sfavorevoli per il soggetto dichiarante

**L'onere della prova** è, di regola, a carico del contribuente (cfr Cass. n. 21953/2007).

Va tuttavia considerata la posizione di quest'ultimo in rapporto al **tipo di accertamento** con il quale il fisco procede alla ricostruzione del fatto addebitato.

# TIPI DI ACCERTAMENTO

Sintetizzando, i controlli fiscali possono essere primariamente descritti in:

- ▶ **automatici / formali** (artt. 36 bis, 36 ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972) - effettuati su tutte le dichiarazioni presentate dai contribuenti. Consiste in una procedura automatizzata di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle stesse dichiarazioni e di quelli risultanti dall'Anagrafe tributaria.
- ▶ **sostanziali** - L'amministrazione finanziaria procede con l'ulteriore azione di contrasto all'evasione totale o parziale di base imponibile, pianificando annualmente i **controlli sostanziali** e di merito ai fini delle imposte sul reddito (IRPEF, IRES), dell'imposta sul valore aggiunto e altre imposte indirette (IVA; REGISTRO etc.) e dell'imposta sulle attività produttive (IRAP). In via generale, i controlli sostanziali sono realizzati mediante **accessi, ispezioni o verifiche** presso i contribuenti, mediante questionari, mediante convocazione presso l'ufficio per acquisire ulteriori elementi istruttori.

## Automatici (DPR N. 600/1973)

- ▶ **36 bis:** 1. Avvalendosi di procedure **automatizzate**, l'amministrazione finanziaria procede, **entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo**, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.
- ▶ 2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:
  - ▶ a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
  - ▶ b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
  - ▶ c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
  - ▶ d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
  - ▶ e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
  - ▶ f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.
- ▶ 2 bis. ....
- ▶ 3. ....
- ▶ 4. ..

## Formali (DPR N. 600/1973)

**36ter:** I. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione**, al **controllo formale** delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici. (3)

- ▶ 2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:
  - ▶ a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;
  - ▶ b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
  - ▶ c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);
  - ▶ d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
  - ▶ e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;
  - ▶ f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.
- ▶ 3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.
- ▶ 4. L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Nell'ambito di tali tipi di accertamenti (automatici e formali)

si collocano:

**l'accertamento sintetico** (art. 38 DPR 600/1973)

**il redditometro** (art. 38, DPR 600/1973)

**lo spesometro** (D.L. 78/2010)

## Art. 38 DPR 600/1973 - (persone fisiche) SINTETICO/REDDITOMETRO

- ▶ ...L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare **sinteticamente** il reddito complessivo del contribuente **sulla base delle spese (accertamento sintetico)** di **qualsiasi genere** sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.
- ▶ La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto **induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva** individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma. **(redditometro)**
- ▶ La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda **di almeno un quinto quello dichiarato**.
- ▶ 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. Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.

**Vale la regola generale secondo la quale ciò di cui dispongo l'ho acquistato con redditi soggetti a tassazione, salvo prova contraria**

**A differenza del passato, l'accertamento sintetico, come quello da studio di settore, deve essere sempre preceduto dal contraddittorio obbligatorio** (nuovo art. 38, ult. co, D.P.R. 600/73, modificato dal D.L. 78/2010).

Il contribuente può sempre dimostrare, con idonea documentazione, che il maggior reddito determinato è costituito da redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte, a tassazione separata o prodotti da altri componenti del nucleo familiare.

Redditometro e spesometro sono utilizzabili alternativamente (circ. Telefisco del 22.06.2011)

# REDDITOMETRO

- ▶ **Fino al 2009 (redditi 2008) gli indici di CAPACITA' CONTRIBUTIVA (D.M. 10.09.1992) sono: aeromobili; 2) navi e imbarcazioni da diporto; 3) autoveicoli; 4) altri mezzi di trasporto a motore (camper, autocaravan, motocicli superiori a 250 cc.); 5) roulotte; 6) residenze principali e secondarie; 7) collaboratori familiari; 8) cavalli da corsa o da equitazione; 9) assicurazioni di ogni tipo (escluse quelle relative all'utilizzo di veicoli a motore, sulla vita e quelle contro gli infortuni e malattie); incrementi patrimoniali.**
- ▶ il D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 (cd. "manovra correttiva") con l'art. 22 ha approvato il **nuovo redditometro che opererà** con riferimento agli **accertamenti** relativi ai **redditi** per i quali il **termine di presentazione della dichiarazione non è ancora scaduto al 31.5.2010**, pertanto la **dichiarazione dei redditi relativa all'annualità 2009** sarà già interessata dall'applicazione delle nuove regole
- ▶ l'art. 2, co. 14-quater, D.L. 30.9.2005, n. 203, modificando l'art. 38, co. 5, D.P.R. 600/1973, ha disposto che, se l'Ufficio determina sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla **spesa per incrementi patrimoniali**, tale spesa si considera sostenuta - fatta salva l'eventuale prova contraria - **nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro** (e non più nei cinque, come nel vecchio testo) **precedenti**.

# SPESOMETRO

L'ART. 21 DEL d.l. 78/2010 ha ora introdotto il monitoraggio delle spese dei contribuenti (che si presumono sostenute con redditi maturati nell'anno di effettuazione della spesa):

- Dal 01.07.11 i commercianti ed esercenti dovranno chiedere il C.F. ai clienti quando emettono ricevuta, scontrino o fattura per importi superiori a 3.600,00 euro (iva inclusa); nei rapporti tra soggetti con P.I. l'importo scende a € 3.000,00
- I dati così raccolti affluiscono – entro il 30.04 di ogni anno - al cervellone dell'anagrafe tributaria per essere incrociati con altri dati acquisiti a qualunque titolo;
- Nel mese di luglio 2011 le Entrate pubblicheranno il *software* di calcolo – simile a GERICO (relativo agli studi di settore) – per concedere ai contribuenti di calcolare anticipatamente quale è il reddito che il Fisco si attende sia dichiarato dai contribuenti

Il sintetico (tra cui redditometro e spesometro) è utilizzato prevalentemente per reprimere quei comportamenti sfacciati di contribuenti che ostentano un alto tenore di vita pur dichiarando redditi modestissimi.

Esistono due tipi di prova contraria da offrire per neutralizzare il redditometro:

- ▶ Interne: il reddito accertabile non eccede il quinto di quello dichiarato (redditometro); insussistenza dei fatti-indice; errata applicazione dei coefficienti redditometrici; mancato sostenimento delle spese per averle sostenute altre persone; inidoneità dei coefficienti ad esprimere il reddito presunto.
- ▶ Esterne: spese sostenute con redditi pertinenti ad altre annualità; uso di sostanze non reddituali o tassate alla fonte (es. donazioni, indebitamento, vincite etc.); dichiarazioni di terzi (che però valgono come indizio).

Oltre ai TIPI di accertamento sopra analizzati (nei quali è sempre obbligatorio il contraddittorio che deve precedere l'emanazione dell'avviso di accertamento), l'Ufficio può **rettificare** il reddito del contribuente, con ULTERIORI

### **TIPI DI ACCERTAMENTO:**

in occasione dei quali non è prevista la regola del contraddittorio che precede l'emanazione degli avvisi

- 1) **Analitico contabile** (per i soggetti tenuti alle scritture contabili);
- 2) **Analitico induttivo** (per i soggetti tenuti alle scritture contabili);
- 3) **Induttivo puro** sul reddito complessivo, ovvero parziale su determinate categorie di reddito (per tutte le imprese e autonomi).

## **Art. 39 comma 1, (accertamento **analitico contabile**) – DPR 600/1973**

- ▶ Per i **redditi d'impresa** delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:
- ▶ a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;
- ▶ b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;
- ▶ c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;
- ▶ d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32.

**analitico induttivo (Art. 39 comma I, lett. d),  
secondo periodo, DPR 600/1973)**

L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di **presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.**

In tal caso l'ufficio deve provare **l'ulteriore fatto** (gravità  
precisione concordanza) che dà fondamento  
all'accertamento

### **Art. 39 comma 2. (accertamento **induttivo puro**, imprese) DPR 600/1973**

- ▶ In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti** o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni **prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma**:
- ▶ a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- ▶ b) [quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite]; (3)
- ▶ c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- ▶ d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione **sono così gravi, numerose e ripetute** da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.
- ▶ Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto. (2)
- ▶ d bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
- ▶ Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, **anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni**, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli articoli 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

## TIPICI di accertamento e onere della prova

In materia di imposte sui redditi, l'art. 42, comma 2, del DPR n. 600/1973 prevede che “l'avviso di accertamento... deve essere motivato – anche per relationem, ndr – in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate” (tra cui l'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, ndr) ...e con la specificata indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni”.

In materia di IVA, l'art. 56, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 prescrive che “negli avvisi... devono essere indicati specificatamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori. Per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione”; ed ancora il comma 5 specifica e impone che “la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma”. A sua volta l'art. 56 in esame richiama l'art. 54, comma 2 del medesimo DPR, il quale, a pena di nullità dell'accertamento, richiede che “per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione”.

# TERMINI

## Articolo 43 DPR 600/1973

Sono di decadenza i termini per accertare o liquidare un tributo, in base alla funzione dell'atto (Cass. 3941/2011); a questa regola fa eccezione l'accertamento per le tasse auto (art. 5, co. 51, DL 953/82). Una volta impedita la decadenza, il diritto è soggetto a prescrizione (art. 2967 c.c.).

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

- ▶ Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.
- ▶ In caso di violazione che comporta **obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale** per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 i termini di cui ai commi precedenti sono **raddoppiati** relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio riguarda anche i soggetti solidalmente responsabili delle violazioni, es. società controllante, trasparenza fiscale etc. (DL 223/2006, norma introdotta per consentire all'Ufficio di utilizzare **appieno** gli esiti delle investigazioni penali). La fattispecie attende a breve il vaglio della Corte Cost.: secondo CTP Torino 4/24/2010 se il reato tributario viene archiviato il raddoppio non scatta; secondo CTP Bologna 74/2010 e CTP RE 170/2010 il giudice tributario deve valutare autonomamente la sussistenza del reato ai fini del raddoppio; secondo CTP Napoli 266/2010 (che ha rimesso la questione alla Consulta) il raddoppio sarebbe illegittimo se utilizzato una volta scaduti i termini ordinari
- ▶ Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.
- ▶ Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella **data della spedizione** (art. 60 DPR 600/1973; art. 14 L. 890/1982): questa regola vale per gli **avvisi di accertamento e per le attività stragiudiziali** come l'accertamento con adesione (Cfr. Cass. 11625/99). Relativamente alla notifica delle **cartelle** vale invece la data del ricevimento (art. 26, DPR 602/1973 e art. 14 L. 890/1982). Per le domande di rimborso, anche il contribuente soggiace alla regola della **decadenza**: 4 anni per le imposte sui redditi, di registro e di successione (art. 38, DPR 602/73, art. 77 DPR 131/86, art. 42/ DPR 346/1990; 5 anni per i tributi locali (art. 1, co 164, L. 296/2006); 2 anni quando la legge non stabilisce espressamente un termine decadenziale (art. 21, D. L.vo 546/92).
- ▶ In materia di **prescrizione**, perché l'atto interrompa il decorso del termine è necessario che esso sia giunto a conoscenza del destinatario (Cass. 9841/2010).

Al di là degli elementi utilizzabili come presunzioni *gravi precise e concordanti* (dichiarazione di terzi reperite a mezzo questionario, documentazione extracontabile (brogliacci) reperita presso il contribuente, movimentazioni finanziarie non giustificate etc.), gli Uffici si avvalgono numerosi **strumenti legali funzionali all'accertamento** (ulteriori rispetto allo spesometro e al redditometro):

- ▶ *Elusione ed evasione fiscale*
- ▶ *Abuso del diritto*
- ▶ *Società di comodo*
- ▶ *Studi di settore*
- ▶ *Antiriciclaggio (D.L.vo n. 231/2007) e sistematica Comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini IVA*
- ▶ *Presunzioni sulla commercialità degli enti non commerciali*
- ▶ *Operazioni commerciali in Paesi Black List (art. 1 D.L. n. 40/2010)*
- ▶ *Cessioni di beni al di sotto del Valore normale (cfr. DPR IVA e TUIR);*
- ▶ *Chiusura in perdita per due o più periodi di imposta etc.*

**Anti-elusione** - **Articolo 37 Bis del D.P.R. n. 600/1973** (Disposizioni antielusive), norma generale in materia di elusione fiscale.

- ▶ “1. **Sono inopponibili all’amministrazione finanziaria** gli atti, i fatti e i negozi, anche **collegati tra loro**, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.
- ▶ 2. L’amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’amministrazione.
- ▶ 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano **a condizione che**, nell’ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle **seguenti operazioni**: ...
- ▶ ..... omissis
- ▶ 8. 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 deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l’operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione....”

**D.P.R. IVA, n. 633/1972:** (art. 53) Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività, comprese le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi o depositi dell'impresa, né presso i suoi rappresentanti, salvo che sia dimostrato che i beni stessi:

- ▶ a) sono stati utilizzati per la produzione, perduti o distrutti;
- ▶ b) sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito o comodato o in dipendenza di contratti estimatori o contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o altro titolo non traslativo della proprietà. (2)
- ▶ 2. Con decreto del ministro delle finanze sono stabilite le modalità con le quali devono essere effettuate:
  - ▶ a) la donazione dei beni ad enti di beneficenza;
  - ▶ b) la distruzione dei beni.
  - ▶ Omissis .....

**Art. 59, comma 3:** I contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze.

**TUR, Registro, D.P.R. n. 131/1986, altre presunzioni:** art. Art. 26 (Presunzione di liberalità); art. 52 (rettifica dei valori immobiliari indicati in atti pubblici in base al valore venale); Art. 57 (Soggetti obbligati al pagamento); Art. 62 (Nullità dei patti contrari alla legge); Art. 63 (Comunicazione di atti e notizie)

## **Abuso del Diritto** - *Evasione ed Elusione Fiscale*

La Cassazione da tempo ha avallato la linea argomentativa con la quale gli Uffici colpiscono l'elusione tributaria, contestando il comportamento del contribuente **non in quanto violi una specifica norma di legge** ma perché le operazioni poste in essere sono (ovvero si presumono) compiute essenzialmente (esclusivamente) per il conseguimento di un vantaggio fiscale (Sez. Unite 30055 e 30057/2008). La fonte legittimante è stata rinvenuta nella Costituzione italiana, in particolare negli artt. 53 primo e secondo comma (capacità contributiva e progressività dell'imposta). Attualmente la questione è sottoposta al vaglio dei giudici di Bruxelles per sospetta lesione dei principi comunitari in materia di libertà economica e di stabilimento.

Si è visto che l'art. 37 Bis del D.P.R. n. 600/1973 (Disposizioni antielusive) prescrive che *Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti con l'indicazione specifica degli atti e dei negozi ai quali ci si riferisce (v. art. 37bis, co 3, cit.).*

**Con l'applicazione pratica dell'abuso del diritto si supererebbe la circoscrizione della norma in esame, legittimandosi l'applicazione delle regole antielusive a tutti i negozi giuridici, non solo a quelli di cui all'art. 37bis *cit.***

## ESEMPIO

Insidioso, in tal senso, è il cosiddetto **negozio indiretto** con effetti simulativi, cioè quel negozio la cui caratteristica è la divergenza tra lo scopo pratico perseguito in concreto dalle parti e la funzione tipica del negozio che viene posto in essere.

Un fronte particolarmente aggredito dagli Uffici è quello relativo agli atti a titolo gratuito che, in verità, mascherano **atti onerosi** (vendita, *datio in solutum*, finanziamenti infruttiferi etc.), gli atti istitutivi di TRUST finalizzati a simulare un depauperamento, le operazioni straordinarie (es. fusioni, scissioni, trasformazioni, *leveraged buy out* che importano “indebitamento” etc.), lo stabilimento della sede legale di una società in uno Stato a tassazione agevolata, nonché i **trasferimenti di azienda** organizzati mediante conferimento in *newCo* e successiva cessione di partecipazioni di quest'ultima (cfr. Ctp Milano 26/2010). Oppure cessione di quote o azioni di società di capitali, precedute da conferimenti di aziende e connessi aumenti di capitale.

Con specifico riferimento all'imposta di registro (T.U.R., D.P.R. 131/1986), ricordiamo infatti che mentre la cessione ordinaria di azienda sconta l'imposta proporzionale, la registrazione dei conferimenti è soggetta a tassazione fissa. Sul punto si richiama l'art. 176, comma 3 del TUIR (D.P.R. n. 917/1986) che, in verità, esclude l'antielusività di dette operazioni.

TUTTAVIA i criteri alternativamente (talvolta, cumulativamente) adottati dall'amministrazione per sostenere l'abuso del diritto in tali casi sono:

- *Antieconomicità, Irragionevolezza dell'operazione*
- *Possibile utilizzo di altra operazione tipicamente impiegata per lo scopo specifico*
- *Violazione della "regola" secondo cui una attività economica imporrebbe riduzione dei costi e massimizzazione dei ricavi*

Più in generale, il fisco, avvalendosi dei noti principi alla base dell'evasione/frode e dell'elusione fiscale, tra cui:

- ▶ assenza di valide ragioni economiche
- ▶ aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento (vendita in nero)
- ▶ conseguimento di un risparmio fiscale altrimenti indebito (es. fatturazione per operazioni inesistenti)

disconosce l'effetto fiscale riveniente da tali operazioni richiedendo al contribuente le maggiori imposte che avrebbe pagato compiendo l'operazione direttamente senza l'aggiramento elusivo.

L'operazione, riqualificata fiscalmente, conserva però tra le parti la sua valenza contrattuale originaria.

Da segnalare che la **Giurisprudenza** (cfr Cass. 1372/2011, CTR Bologna 92/2010) ha posto un freno al fronte dell'abuso del diritto: *«non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione»; «...è onere dell'amministrazione spiegare perché la forma giuridica impiegata ha un carattere anomalo e inadeguato»* Cass. 1372/2011.

***Società di comodo*** (norma definita antielusiva dalla circolare AG. en. 5/E/2007).

Per raggugli sull'istituto: **Circolare Ag. Entrate, 14 febbraio 2008, n. 9/E.**

Per un'ampia casistica e riferimenti normativi: **Circolare Ag. Entrate, 9 luglio 2007, n. 44/E.**

Ultimi sviluppi: Circ.Ag. Entr. 32/E/2010

## **Antiriciclaggio** D.L.vo n. 231/01 – D.M. Giustizia 16.04.2010 (indicatori di anomalia)

- ▶ L'art. 36, comma 6, del D.L. 78/2010 prevede l'utilizzabilità ai fini fiscali dei dati e delle informazioni registrate da parte degli intermediari finanziari e degli altri soggetti tenuti alla costituzione **dell'archivio unico informatico** e all'eventuale segnalazione all'UIF delle anomalie riscontrate. Il tutto con la specifica funzione di individuare l'effettivo beneficiario (possessore, detentore) delle operazioni finanziarie.
- ▶ **Riciclaggio**: conversione o trasferimento di beni o danaro per occultarne o dissimularne l'origine illecita, ovvero occultamento o dissimulazione della reale natura dei beni o diritti, ovvero, ancora, acquisto, detenzione o utilizzazione di beni provento di attività criminose o partecipazione o agevolazione a uno di tali atti (Direttiva 2001/97/CE del 04.12.2001).
- ▶ Corre l'obbligo per gli intermediari e i professionisti indicati dalla legge di *identificazione* dei propri clienti, di *conservazione* dei relativi dati ed, eventualmente, di *comunicazione* all'autorità (ovvero all'U.I.F.: <http://uif.bancaditalia.it/UICFEWebroot/>) dei fatti che possano costituire indizi di riciclaggio (L. 05.07.1991, n. 197, D. Lgs. 20.02.2004, n. 56; Decreto 03.02.2006, n. 141; istruzioni applicative, provv. 24.02.2006, D.L.vo n. 231/07).

Si segnala, ai fini fiscali

- ▶ I prelievi e i depositi *ripetuti* e *ingiustificati* assumono rilievo ai fini della normativa antiriciclaggio e, qualora concentrati nell'arco di sette giorni, possono far scattare la segnalazione all'UIF – unità informazione finanziaria (cfr. art. 36, comma 1, D.L. 78/2010, conv. con L. 122/2010);
- ▶ È vietato trasferire contanti per un importo pari o superiore a **€ 5.000,00** (dal 01.07.2011 è vietato possedere libretti di deposito bancari o postali al portatore con saldo pari o superiore a € 50 mila);
- ▶ È vietato emettere assegni pari o superiore a € 5.000,00 senza indicare il nome del beneficiario e senza la clausola di non trasferibilità;
- ▶ È vietato emettere assegni a me medesimo e girarli a terzi (è invece possibile incassarli);
- ▶ Regola generale della tracciatura delle operazioni.

## **Studi di settore (art. 10 Legge 8 maggio 1998, n. 146).**

- ▶ Trattasi di metodo informatizzato a base statistica per il calcolo dei **ricavi** o dei **compensi** presunti dell'attività di ogni singola impresa o professionista e strumento di accertamento.
- ▶ Il software che elabora il risultato si definisce GE.RI.CO.
- ▶ Secondo la Corte di Cassazione, Sez. Unite, Sentenze I-18.12.2009, nn. 26635-26638 i parametri e gli studi di settore rientrano in una procedura standardizzata di accertamento, che costituisce un sistema di presunzioni semplici. Queste ultime acquistano i caratteri della gravità, della precisione della concordanza **non di per sé**, ma solo eventualmente in base all'esito del contraddittorio, che va attivato obbligatoriamente, a pena di nullità dell'accertamento, con il contribuente.
- ▶ Ne consegue che l'accertamento basato **esclusivamente** sul risultato di GE.RI.CO. è inammissibile e illegittimo (Cass., Sez. Unite, n.ri 26635-39 del 18.12.2009: *«il Fisco deve supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore con ulteriori prove riferite specificamente all'attività «monitorata», non essendo sufficienti, allo scopo, elementi solo genericamente riferibili al contribuente»*).
- ▶ È stato precisato che se il contribuente, regolarmente invitato al contraddittorio, non si presenta al CONTRADDITTORIO, tale fatto implica circostanza grave precisa e concordante idonea a supportare l'accertamento.

**Art. 149 TUIR (DPR n. 917/1986, Perdita della qualifica di ente non commerciale)**

- ▶ *“1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.*
- ▶ *2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:*
  - ▶ *a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;*
  - ▶ *b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;*
  - ▶ *c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;*
  - ▶ *d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.*
- ▶ *3. omissis*
- ▶ *4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 **non si applicano** agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche.”*

## Sviluppi difensivi

A fronte degli strumenti sopra considerati per mezzo dei quali l'ufficio può operare le rettifiche, al contribuente è data la possibilità della prova contraria che risulterà incisiva e neutralizzante quanto risulterà in linea con i seguenti PRINCIPI:

- ▶ **Principio dell'inerenza** dell'operazione o del costo con l'oggetto sociale ovvero con il contesto economico finanziario (*ratione temporis* o *ratione materiae*) cui l'atto o il rapporto ovvero il negozio/operazione nel suo complesso si riferisce (sul punto cfr R.M. 09.04.1980/prot. 557);
- ▶ Principio di **economicità** dell'operazione;
- ▶ Principio della **congruità/opportunità – ragionevolezza** dell'operazione;
- ▶ Principio della **trasparenza** degli atti prodromici (es. delibere del CdA, note integrative al Bilancio che siano adeguatamente sviluppate sul punto) all'adozione dell'atto o dell'operazione oggetto di sospetto;
- ▶ In generale, **insussistenza** di quegli elementi alla base delle regole che disciplinano gli istituti dell'elusione fiscale e/o dell'abuso del diritto (istituto di origine Giurisprudenziale, cfr. Cass. n. 1372/2011).

## Attività finalizzata ad evitare il contenzioso

### **Ravvedimento operoso**

- ▶ art. 13 del decreto legislativo n. 472/1997 - disposizioni concernenti il ravvedimento operoso -: consente al trasgressore di rimuovere le violazioni (formali o sostanziali) fiscali eventualmente commesse, beneficiando di uno "sconto" sulle sanzioni (fermo il rispetto dei termini fino a un anno).
- ▶ Sono ammessi all'istituto del ravvedimento tutti i contribuenti, titolari o meno di partita IVA, a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, ovvero i soggetti obbligati in solido, abbiano avuto formale conoscenza
- ▶ Casi particolari: art. 14 D.M. 164/99 (dipendenti e pensionati) e art. 2 D.P.R. n. 322/98

**INTERPELLO** (fonti di riferimento **CIRCOLARE**  
**Ag. Entrate n. 32/2010**).

A - Interpello ordinario ex art. 11, L. n. 212/2000

B - Interpello antielusivo ex art. 21, L. n. 413/1991

C - Interpello ex art. 37 bis, co. 8, D.P.R. n. 600/1973

## Autotutela

- ▶ Ai sensi dell' art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali:
  - a) errore di persona;
  - b) evidente errore logico o di calcolo;
  - c) errore sul presupposto dell'imposta;
  - d) doppia imposizione;
  - e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
  - f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
  - g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
  - h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.
- ▶ La correzione può avvenire a seguito di istanza presentata dal contribuente o essere conseguente ad iniziativa propria dell'Ufficio competente.

**Cass. civ., sez. III, 19 gennaio 2010, n. 689. CFR anche Cass. 5120/2011 - CTR Roma Sez XXIX sent. 43/2011**

- ▶ *La condotta della Pubblica Amministrazione che si estrinsechi nel **mancato tempestivo annullamento, in via di autotutela, di un atto amministrativo illegittimo** costituisce fonte di responsabilità risarcitoria ex art. 2043 c.c. nei confronti del privato che da tale condotta abbia subito dei danni, anche solo in termini di spese legali da necessariamente affrontare per la proposizione del ricorso tendente ad ottenere il già dovuto annullamento dell'atto. L'autonomo giudizio proposto dinanzi al Giudice Ordinario ai fini del risarcimento del danno innanzi citato non costituisce, pertanto, una indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma unicamente un accertamento in ordine ai danni derivati al privato dall'atto illegittimo, unicamente imputabile alla condotta della Pubblica Amministrazione interessata per non essere la medesima tempestivamente intervenuta ad evitarli con i mezzi a tal uopo riconosciuti dalla legge.*
- ▶ Sul piano esecutivo, Equitalia paga i danni in caso di ganasce scorrette Cfr CTR Bari, Sez.VIII, sent. 36/10; CTP Napoli, Sez. XXIV, Sent. 421/07)

## Accertamento con adesione

- ▶ L'accertamento con adesione (D.L.vo 218/97) consente al contribuente di **"concordare"** la definizione delle imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite giudiziaria. Si tratta, in particolare, di un accordo tra contribuente ed ufficio che può essere raggiunto prima dell'emissione di un avviso di accertamento o anche in seguito, sempre che il contribuente non presenti ricorso dinanzi al giudice tributario.
- ▶ L'accertamento con adesione consente al contribuente di beneficiare di una riduzione delle sanzioni amministrative.
- ▶ Corte Cost., ord. N. 140 del 06.04.2011, «...*la previsione di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione non è irragionevole*».

## **Conciliazione giudiziale** (art. 48, D.Lgs n. 546/1992)

- ▶ È l'ultima spiaggia per trovare un accordo con il fisco.
- ▶ Vi si può fare ricorso solo dopo che la lite è stata instaurata.
- ▶ Oggetto di conciliazione sono tutte le controversie di competenza delle commissioni Tributarie.
- ▶ Può avvenire fuori udienza o in udienza, per iniziativa delle parti o su iniziativa del giudice.
- ▶ Si perfeziona con il pagamento di quanto dovuto, ovvero con il pagamento della prima rata in caso di rateizzazione.

## *Procedimento Tributario, D.L.vo 546/1992 (primo grado)*

In base a quanto previsto dall'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, il **ricorso** deve contenere alcuni elementi essenziali.

In particolare, in esso è necessaria l'indicazione:

- ▶ - della Commissione tributaria cui è diretto;
- ▶ - del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eletto;
- ▶ - del codice fiscale;
- ▶ - dell'Ufficio nei cui confronti è proposto;
- ▶ - dell'atto impugnato o dell'oggetto della domanda;
- ▶ - dei motivi.

Se manca una delle indicazioni di cui sopra o se non risulta sottoscritto dal difensore del ricorrente o dal ricorrente stesso, il ricorso è **inammissibile**

La regola conosce una eccezione: il ricorso non può essere dichiarato inammissibile quando manca o è assolutamente incerto il codice fiscale del ricorrente.

Può essere impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale uno degli atti indicati dall'art. 19, Dlgs n. 546/92

**L'elenco indicato non si considera tassativo: vale la regola della competenza della CTP ogni qual volta la natura del credito contestato trova fondamento in imposte e tasse (es. sollecito di pagamento, cfr CTP Torino set. 24/5/11; preavviso di fermo, CTP Bari, sent. 41/10/11).**

▶ **La notificazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria**

Secondo quanto disposto dall'articolo 60 del DPR 600/73, la notificazione degli atti si esegue secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del c.p.c. con le seguenti modifiche:

1. la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte;
- ▶ 2. il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;
- ▶ 3. salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;
- ▶ 4. è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio imposte a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;
- ▶ 5. quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, **l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile si affigge nell'albo del comune** e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; sul caso di un **Contribuente irreperibile**, cfr. Cass. 6102/2011 «non è necessaria la spedizione della raccomandata con avviso di ricevimento come stabilito dall'art. 1401 c.p.c.»; per la Cassazione conoscenza significa alto grado di conoscibilità (sul punto cfr art. 6 Statuto contribuente che impone l'effettiva conoscenza degli atti tributari).
- ▶ Secondo CTP Lecce sent. 533/05/10, con argomentazione che sfalda la **precedente Cass. 15948/2010**, la notifica della cartella di Equitalia senza l'intermediazione dell'UNEP è **inesistente per violazione dell'art. 26 DPR 602/73 e 60 DPR 600/73**.
- ▶ 6. le disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.

## **Atto impositivo ed oggetto del Ricorso**

Il controllo di legittimità formale e sostanziale va circoscritto all'atto impugnato ed alla richiesta delle parti (cd. petitum) senza possibilità di estendere l'indagine a circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente proposte dall'ufficio fiscale, ma limitando la materia del contendere alla motivazione dell'atto impositivo ed ai motivi indicati dal contribuente nel ricorso.

La domanda attorea può riguardare anche solo la disapplicazione delle sanzioni irrogate.

*Istanza di rimborso ed oggetto della domanda* Nell'ipotesi di ricorso avverso il rifiuto (espresso o tacito) di rimborso di tributi indebitamente pagati, è opportuno che oggetto della domanda, oltre la richiesta di accertare l'esistenza del credito, sia l'espressa richiesta di condanna dell'Ufficio o dell'Ente locale al rimborso di quanto già pagato, ancorché la legge non lo preveda espressamente (cfr. art. 69, comma 1, D.Lgs. 546/1992).

- ▶ Diversamente, nel caso di esito favorevole del giudizio, il ricorrente non potrà ricorrere alla procedura esecutiva (formula esecutiva e precetto) e neppure secondo parte della giurisprudenza di merito al Giudizio di ottemperanza;
- ▶ dovrà presentare alternativamente:
  - a) al Tribunale ricorso per decreto ingiuntivo nei confronti dell'Ufficio fiscale o dell'Ente locale fondato sulla sentenza di accertamento del diritto al rimborso emessa dal giudice tributario;
  - b) una nuova istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria o all'Ente locale e, quindi, impugnare l'eventuale rifiuto (espresso o tacito), avviando in tal modo nuovamente il contenzioso.

È stato ritenuto ammissibile il ricorso **collettivo-cumulativo**, cioè il ricorso proposto da più ricorrenti contro più atti, ad esempio il ricorso della società di persone e dei singoli soci contro il maggior reddito societario ed il conseguente maggior reddito di partecipazione (Cass. 12 marzo 1990, n. 2002).

A pena di inammissibilità, il ricorso:  
deve **referirsi ad un determinato anno di imposta**  
deve esporre i motivi dell'impugnazione (causa petendi),  
cioè **le specifiche ragioni** di fatto e di diritto su cui è  
fondata la domanda

Il ricorso carente di motivazione è inammissibile e non  
può essere convalidato neppure dall'avvenuta costituzione  
in giudizio della controparte.

- ▶ i motivi devono essere esposti sin dall'atto introduttivo del processo senza possibilità di integrazione successiva
- ▶ E' possibile sviluppare successivamente, con memorie aggiunte, solo i motivi indicati nel ricorso. I motivi non indicati non possono essere aggiunti, salvo vi sia produzione di nuova documentazione ad opera della controparte o per ordine del giudice entro 60 giorni dalla notizia di tale deposito. Se è stata già fissata la trattazione della controversia, a pena di inammissibilità l'interessato deve dichiarare che vuole proporre motivi aggiunti (cfr. ART. 24, co. 2, D.Lgs. 546/1992).

Al ricorso va applicata la marca da bollo (€ 14,62) ogni quattro pagine;

La procura, rilasciata in calce o margine del ricorso, richiede **anch'essa** una marca da bollo ulteriore rispetto a quella posta sull'atto introduttivo.

Al processo tributario non si applica la normativa relativa al **contributo unificato** prevista per il processo civile (regola che, tuttavia, sarà probabilmente sfaldata dalla manovra finanziaria per gli anni 2012-2014 attualmente in fase di approvazione, in cui si prevede il C.U: da 30,00 a 1.500,00 euro) .

## Sottoscrizione del ricorso e della copia

Il ricorso e la copia devono essere sottoscritti entrambi in originale dal difensore (sui difensori abilitati v. art. 12, D.lgs. n. 546/1992) del ricorrente o, nei casi previsti dalla legge, dal ricorrente stesso.

La mancata sottoscrizione in originale dà luogo alla pronuncia di inammissibilità del ricorso

Nella **PROCURA** l'elezione del domicilio del ricorrente può essere effettuata presso lo studio di chi lo assiste nella controversia

Se l'originale prodotto dalla controparte reca una sottoscrizione fotostatica, il ricorso è inammissibile. Del tutto irrilevante è a tal fine la circostanza che la copia depositata in Commissione sia munita di firma autografa (Ctp Treviso, sez. III, 22 novembre 2000, n. 116)

---

Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto (avviso di liquidazione o di accertamento, cartella di pagamento, ecc.).

Può accadere che l'atto di imposizione vero e proprio manchi (come, ad esempio, nel caso di una domanda di rimborso a cui l'Amministrazione non ha dato risposta).

In questi casi occorre attendere che si formi il c.d. "silenzio-rifiuto", e cioè che siano trascorsi almeno 90 giorni dalla presentazione della domanda. A partire dal 91° giorno, e fino a quando il diritto non si prescrive (termine che può variare, secondo i casi, dai 48 mesi ai 10 anni) è possibile proporre il ricorso.

- ▶ Il termine è perentorio con la conseguenza che in caso di notifica del ricorso effettuata oltre i sessanta giorni il ricorso viene dichiarato inammissibile. Tuttavia, benché presentato fuori termini il ricorso deve ritenersi ammissibile se il contribuente ha fatto affidamento sulle indicazioni fuorvianti apposte nel provvedimento dall'Ufficio finanziario (Comm. Trib. Centrale, sez. XVIII, 14.03.2003, n. 1818). L'omessa indicazione del termine per l'impugnazione nell'atto tributario, non determina nullità dell'atto stesso ed è del tutto irrilevante quando il destinatario dell'atto ha impugnato nei termini senza dedurre alcun limite all'esercizio del suo diritto di difesa (Cass. Sez. trib. 1° ottobre 2004, n. 19667).
- ▶ In merito alla determinazione della scadenza per la notifica, si applica la sospensione feriale dei termini (1 agosto/15 settembre).



---

Qualora il contribuente richieda l'accertamento con adesione perchè ha ricevuto un avviso di accertamento o di rettifica, è prevista la **sospensione dei termini** di impugnazione dell'atto ricevuto. La sospensione è di **90** giorni dalla data di presentazione della domanda di concordato. Ciò significa che il termine di impugnazione in caso di richiesta di concordato da **60** giorni passa, a seguito della richiesta di concordato, a **150 giorni** dalla notifica dell'atto impugnabile. E' da ricordare che il termine si allunga ulteriormente qualora la scadenza del periodo di sospensione venga a cadere nel periodo feriale (1 agosto - 15 settembre).

---



---

Contro il rifiuto tacito o espresso in materia di rimborsi, riguardo ai termini di impugnazione, occorre distinguere tra:

- ▶ rifiuto tacito: il termine inizia a decorrere una volta che siano trascorsi 90 giorni dalla presentazione della domanda di restituzione e fino a quando il diritto non è prescritto;
- ▶ rifiuto espresso: il termine inizia a decorrere dalla notifica dell'atto con cui l'ufficio respinge l'istanza.
- ▶ Il silenzio rifiuto formatosi in relazione alla domanda di rimborso presentata ad un Ufficio incompetente è impugnabile innanzi al Giudice tributario.



# ISCRIZIONE A RUOLO

## ▶ REDIGERE LA NOTA DEPOSITO

### **Commissione tributaria adita**

- ▶ E' il giudice tributario (INDICATO NELL'ATTO IMPUGNATO) al quale il ricorrente indirizza il proprio ricorso; in particolare si tratta della Commissione provinciale competente per territorio.
- ▶ Il ricorso che contenga una errata indicazione della Commissione tributaria competente non è inammissibile; ad esso si applicano, infatti, le regole previste dall'articolo 5 Dlgs n. 546/92. Sul punto si segnala che la mancata o incompleta indicazione nell'atto tributario da impugnare della Commissione tributaria competente, non dà luogo alla nullità dell'atto stesso trattandosi di una semplice irregolarità (Cass., sez. trib. 1° luglio 2004 n. 12070; 1° ottobre 2004 n. 19667).

**Di regola il processo si svolge in camera di consiglio, a meno che non sia proposta **Istanza di trattazione del ricorso in pubblica udienza** (art. 33, comma 1, D.Lgs. 546/1992).**

- ▶ L'istanza di pubblica udienza può essere proposta sia autonomamente che contestualmente ed unitamente all'atto di ricorso (cfr. Corte Cost. 23 aprile 1998, n. 141; Circ. Min. 21 ottobre 1998, n. 242/E).
- ▶ **Cass. 23 aprile 2001, n. 5986:** È nulla la sentenza pronunciata in camera di consiglio a fronte di una richiesta di pubblica udienza avanzata dal ricorrente anche contestualmente al ricorso introduttivo

# Istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato

Nel ricorso introduttivo può essere contenuta anche l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Il presidente fissa la data di trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, ordinando alla segreteria di darne comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza, dispone la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato fino alla pronuncia del Collegio in camera di consiglio

**n.b.: ACCERTAMENTO ESECUTIVO (notificabile dal 01.07.2011)**

*Corte Cost. sent. N. 281//2010 «...la fissazione di un limite temporale in materia cautelare, anche se a tutela delle ragioni erariali, rappresenta un vulnus al principio, costituzionalmente garantito, della tutela giurisdizionale di tutti i cittadini».*

**ESECUTIVITA'**: relativamente agli avvisi di accertamento notificati dall'1.7.2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2007 e successivi, gli stessi devono contenere anche l'intimazione ad adempiere al pagamento, entro il termine di presentazione del ricorso. Tali atti e provvedimenti diventano esecutivi trascorsi **180 giorni** (v. decreto sviluppo, D.L. 70/2011) dall'atto della notifica e devono riportare l'avvertimento che, dopo 30 giorni dalla scadenza per il pagamento, la riscossione (derogando alle norme in materia di iscrizione a ruolo) è affidata agli Agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata (art. 29, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30.7.2010, n. 122 - cd. "manovra correttiva 2010"). In caso di ricorso, il contribuente che chiede la sospensione dell'esecuzione potrà comunque subire l'esecuzione fino al 30% dell'importo accertato.

L'art. 7, L. 212/2000 contiene norme in materia di chiarezza e motivazione degli atti.

In particolare, gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari devono tassativamente indicare l'Ufficio presso il quale ottenere informazioni complete e il responsabile del procedimento, l'organo o autorità amministrativa presso i quali promuovere il riesame, le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o autorità amministrativa per il ricorso.

- ▶ l'Amministrazione finanziaria, prima di procedere ad iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazione, nel caso esistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o i documenti mancanti entro un congruo termine (minimo 30 gg. dalla ricezione della richiesta - art. 6, co. 5, L. 212/2000).

L'invito è effettuato con mezzi telematici ai soggetti di cui all'art. 3, co. 3, D.P.R. 322/1998 (ovvero gli incaricati della trasmissione della dichiarazione tramite Entratel) oppure con raccomandata A/R. Qualora siano riconosciute difficoltà da parte degli intermediari nell'espletamento di tali attività, l'Agenzia delle Entrate può derogare all'obbligo dell'invito con mezzi telematici su istanza motivata (art. 2-bis, co. 1, lett. a) e b), e 2 D.L. 203/2005, conv. con modif. con L. 248/2005, così come modificato dall'art. 1, co. 62, L. 296/2006 - Finanziaria 2007).

- ▶ Il termine di cui al citato art. 2, co. 2 e 3, D.Lgs. 462/1997 decorre dal 60° giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito di cui sopra. **I provvedimenti emessi in violazione di quanto sopra sono nulli.**

# NOTIFICAZIONI

Il ricorso va notificato alla controparte che può essere rappresentata dall'Ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale o dal concessionario della riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto (silenzio rifiuto).

- ▶ tramite ufficiale giudiziario ai sensi del codice di procedura civile; il ricorrente consegna originale e copia del ricorso e ottiene in restituzione l'originale notificato. Il ricorso si considera proposto al momento in cui l'ufficiale giudiziario ne consegna la copia al destinatario come risulta dalla relata di notifica riportata sull'originale e sulla copia dell'atto notificato (art. 16, Dlgs. n. 546/1992).
- ▶ mediante consegna dell'originale del ricorso al destinatario (ufficio finanziario, ente locale o concessionario della riscossione). In questo caso, il soggetto ricevente rilascia ricevuta della consegna. Secondo Cass. 6130/2011 è valido l'atto inviato all'ufficio non in originale e privo di firma.  
Sulla ricevuta deve essere **riportata la firma dell'addetto** alla ricezione degli atti non essendo sufficiente il semplice timbro e la data (Cass. sez. trib. 20 giugno 2002 n. 8982). Il ricorso si intende dunque proposto alla data della consegna (art. 16, Dlgs. n. 546/1992).  
Il ricorrente **deve attestare sulla copia del ricorso da depositare** successivamente presso la segreteria della Commissione tributaria che essa è **conforme all'atto consegnato**.  
Nell'ipotesi di difformità il ricorso viene dichiarato inammissibile.  
L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e non viene sanata dalla costituzione della parte resistente (art. 22, Dlgs. n. 546/1992).
- ▶ mediante spedizione dell'originale del ricorso al destinatario (ufficio finanziario, ente locale o concessionario della riscossione) in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. L'Ente Poste rilascia la ricevuta. Per data di proposizione del ricorso si intende la data di spedizione dell'atto (artt. 16 e 19, Dlgs. n. 546/1992).

# COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

Entro trenta giorni dalla notifica del ricorso alla controparte.

Il termine è perentorio.

In caso di ricorso notificato per posta, il termine di trenta giorni decorre dalla spedizione postale del documento contenente il ricorso e non dalla sua ricezione da parte del destinatario (Cass., sez. Trib. 14 ottobre 2004, n. 20262).

**Devono essere depositati** presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale adita:

- ▶ l'originale del ricorso notificato alla controparte a mezzo di ufficiale giudiziario con incorporata la relata di notifica oppure la copia del ricorso spedito alla controparte, contenente l'attestazione di conformità all'originale, e la ricevuta di spedizione (sull'argomento si veda la circolare 3 aprile 2001 n. 36/E) oppure la copia del ricorso consegnato direttamente alla controparte, contenente l'attestazione di conformità all'originale, e la ricevuta di consegna;
- ▶ il fascicolo del ricorrente contenente l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, l'eventuale fotocopia della ricevuta di deposito o di spedizione per raccomandata, se il ricorso è stato notificato per consegna diretta o tramite servizio postale, **nonchè i documenti, in originale o in fotocopia, prodotti a supporto del ricorso.**  
Quando si tratta di ricorso contro il rifiuto tacito alla richiesta di restituzione di tributi, interessi e accessori, si deve depositare la copia dell'istanza stessa nonché la ricevuta che reca la data di ricezione di tale atto da parte dell'ufficio finanziario o dell'ente locale interessato.

I documenti prodotti **vanno elencati** nel ricorso. Si segnala che la sezione tributaria della Cassazione, con sentenza n. 211170 del 31 ottobre 2005, ha chiarito che le disposizioni che sanciscono l'inammissibilità del ricorso trovano applicazione solo quando vengono lesi i profili sostanziali del contraddittorio processuale e non anche quando il contribuente notifichi all'Agenzia delle Entrate la copia fotostatica del ricorso e provveda al deposito presso la Segreteria del giudice tributario dell'originale.

Fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione (sia in camera di consiglio che in pubblica udienza) è possibile produrre documenti.

Non è prevista alcuna comunicazione della segreteria all'altra parte dell'avvenuta presentazione di questi. Il termine è perentorio (Cass. sez. trib. 9 gennaio 2004 n. 138, 30 gennaio 2004, n. 1771).

I documenti che vengono prodotti in allegato ad un atto della parte (per esempio, memoria) devono essere ivi indicati.

- ▶ Se i documenti vengono prodotti separatamente dal ricorso o da altri atti di parte, devono essere elencati in un'apposita nota (con marca da bollo ogni 4 facciate) sottoscritta dal difensore abilitato ovvero dalla parte personalmente nei casi di legge.
- ▶ La nota in originale va depositata presso la segreteria della Commissione insieme a tante copie in carta semplice quante sono le altre parti costituite o non. I documenti, invece, possono essere depositati anche in un unico originale.
- ▶ In caso di inosservanza degli adempimenti indicati, la Commissione non terrà conto dei documenti prodotti irritualmente.

## Costituzione parte resistente, art. 23

- ▶ Il termine di 60 gg dalla data di notificazione del ricorso (art. 23 D.L.vo 546/92) è ordinario. La costituzione tardiva implica solo la decadenza dal proporre eccezioni processuali o di merito non rilevabili d'ufficio e di chiamare terzi in causa;
- ▶ Possibile tardivamente negare i fatti costitutivi della pretesa avversaria, contestare l'applicazione delle norme di diritto invocate e **produrre documenti** ai sensi degli artt. 24 e 32 D.L.vo cit. (facoltà esercitabile anche in appello ex art. 58 D.L.vo cit., cfr. Cass. 18962/2005 e 21309/2010);
- ▶ nel merito (cfr. CTR BARI, Sz. X, 25.05.2005, n. 36) non mancano pronunce che pongono un correttivo: ammissibile la costituzione tardiva a condizione che non risultino lesi i diritti di difesa del contribuente (ad es. preclusione alla produzione di **memorie illustrative** da depositarsi fino a dieci giorni prima della data dell'udienza);
- ▶ La costituzione tardiva **deve sempre avvenire** in data anteriore a **venti giorni** liberi prima dell'udienza fissata per la trattazione perché altrimenti si vanificherebbero i diritti ex artt. 32, comma 1, e 33 D.L.vo cit., CTP PC sent. 03.03.98, n. 6; CTP RE sent. 09.12.1999, n. 89; CTP VV 06.05.06, n. 170, CTP MI 25.08.2004, n. 31, CTR Lombardia sez. 45, 15.04.2005, n. 71);
- ▶ La costituzione tardiva **deve sempre avvenire** in data anteriore a **dieci giorni** liberi prima dell'udienza fissata per la trattazione perché altrimenti si vanificherebbero i diritti ex artt. 32, comma 2, e 33 D.L.vo cit., (tesi seguita da Cass. 54/2002 e da altre corti di merito);
- ▶ Una parte della dottrina e della giurisprudenza ammettono la costituzione fino alla data della prima udienza di trattazione: Cass. 21309/2010, poiché la commissione può sempre ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione, ammette la produzione in ogni tempo dei documenti che il giudice di primo grado potrà considerare in via ufficiosa e possono essere sanati dalla produzione in secondo grado.
- ▶ La mancata costituzione implica la non comunicazione della data di trattazione del ricorso e la non comunicazione del dispositivo della sentenza;
- ▶ Spesso l'Ufficio – dovendo gestire un contenzioso di massa con risorse scarsissime – si costituisce nei 60 gg. (come raccomanda la circolare 23.04.1996, 98° e la circolare 04.04.2002, n.26D) e rimanda alle memorie illustrative per l'udienza la specificazione delle tesi difensive.
- ▶ Vale il principio di non contestazione (Cass. 1540/2007); l'Ufficio ha l'onere di provare i fatti o atti indicati a fondamento dell'accertamento; non può ricorrere a nuove prove e non può proporre domande riconvenzionali.



# MEMORIA INTEGRATIVA

Il ricorrente deve fin da subito configurare con il proprio ricorso l'ambito della controversia che intende portare all'esame della Commissione tributaria adita.

- ▶ In deroga a tale principio, l' art.24, D.lgs. n. 546/1992 consente in via eccezionale di **integrare i motivi** del ricorso o di dedurre di nuovi se si verifica una precisa condizione: il deposito, ad opera dell'altra parte o per ordine della Commissione, di documenti prima non conosciuti (sul punto v. Cass. 10 novembre 2006, n. 24083).
- ▶ Per l'integrazione dei motivi va redatto un apposito atto in bollo che deve presentare gli stessi requisiti del ricorso.
- ▶ La memoria aggiunta deve essere notificata alla controparte seguendo la medesima procedura prevista per il ricorso, sia per quanto riguarda le modalità di notifica sia per le attestazioni di conformità della copia della memoria all'originale

- ▶ L'interessato deve poi depositare entro trenta giorni dalla notifica, presso la Commissione tributaria, l'originale della memoria notificato a mezzo ufficiale giudiziario ovvero la copia della stessa consegnata con la ricevuta di consegna o la copia di quella spedita con la ricevuta di spedizione. Il deposito tardivo determina l'inammissibilità della memoria.
- ▶ Se al momento in cui la parte ha avuto notizia del deposito del documento è già stata fissata la data di trattazione della controversia, l'interessato a pena di inammissibilità deve effettuare un adempimento in più: deve dichiarare che intende proporre motivi aggiunti e chiedere contestualmente il rinvio dell'udienza. In tal caso, la trattazione in camera di consiglio o l'udienza di discussione deve essere rinviata ad altra data per consentire alla parte di dar luogo agli adempimenti indicati.
- ▶ La dichiarazione va effettuata con atto scritto in bollo e va presentata non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza presso la Commissione tributaria almeno un giorno prima della data fissata per la camera di consiglio o per l'udienza pubblica.
- ▶ Dopo la presentazione della memoria integrativa la controparte può presentare nuove controdeduzioni.

# Memoria illustrativa

Sono illustrative le memorie che si limitano a contenere i motivi già proposti ed eventualmente aggiunti ai sensi dell'art. 24 comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

La memoria illustrativa deve contenere: intestazione alla Commissione tributaria; indicazione della Sezione assegnataria del ricorso; parti e oggetto del processo; numero del registro generale del ricorso; data di presentazione del ricorso; data di trattazione del ricorso (se già nota); motivi diretti a meglio illustrare quanto già indicato in sede di ricorso ed in sede di memoria aggiunta per contrastare le affermazioni della controparte ed evidenziare gli elementi favorevoli.

- ▶ E' possibile che le parti deducano con la memoria eccezioni rilevabili d'ufficio, posto che in questa ipotesi non si tratterebbe di introdurre un nuovo tema d'indagine.

**La memoria illustrativa può essere depositata fino a dieci giorni liberi** (termine perentorio) prima della data di trattazione del ricorso. **Soltanto nel caso in cui la trattazione della controversia verrà effettuata in camera di consiglio**, ossia senza la presenza delle parti, è prevista la possibilità per le parti di depositare brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data dell'udienza. La parte, in questo caso, deve limitarsi ad una valutazione critica di quanto esposto nella memoria illustrativa di controparte.

- ▶ Si sottolinea che la segreteria della Sezione non ha alcun obbligo di avvisare le altre parti circa il deposito dei documenti o delle memorie delle altre parti; è lasciato infatti alla diligenza di ciascuna parte il compito di consultare il fascicolo processuale.
- ▶ La memoria illustrativa in bollo va depositata unitamente a tante copie in carta semplice della stessa quante sono le altre parti costituite o non.  
Il deposito può essere effettuato anche per posta; resta a carico della parte il rischio della presentazione della memoria oltre il termine di legge. E' consentito anche l'invio tramite fax a condizione che la trasmissione sia seguita dalla presentazione della copia cartacea nei termini di legge (Cass. sez. trib. 4 ottobre 2000, n. 13172).

## **Luogo delle comunicazioni e notificazioni (art. 17, D.Lgs. n. 546/1992)**

Le comunicazioni **da parte della segreteria della Commissione** e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio (si attende la prossima emanazione di un Decreto dell'Economia per le notificazioni digitali, tramite PEC).

- ▶ Le comunicazioni della Segreteria eseguite presso la residenza o il domicilio del contribuente e non presso il domicilio eletto sono nulle (Cass. sez. Trib. 9 agosto 2000, n. 10477 e Ctr Lazio, sez. XLIII, 28 giugno 2000, n. 78).
- ▶ Si ricorda che il deposito di documenti prima non conosciuti, ad opera dell'altra parte o per ordine della Commissione, è la condizione prevista dalla legge per poter in via eccezionale **integrare i motivi del ricorso** (sul punto, v. Cass. 10 novembre 2006, n. 24083).

Il ricorso viene assegnato ad una delle Sezioni della Commissione adita.

Il procedimento si trasferisce al Presidente della Sezione assegnataria del ricorso che decide sull'eventuale **riunione e separazione dei ricorsi connessi**

Scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, il Presidente di Sezione esamina preliminarmente

- ▶ l'inammissibilità del ricorso;
- ▶ la sospensione del processo (querela falso, legittimità costituzionale, etc.);
- ▶ l'interruzione del processo (morte, scomparsa etc.);
- ▶ l'estinzione del processo.

Il decreto di inammissibilità del ricorso è reclamabile al Collegio ai sensi dell'art. 28, D.Lgs. n. 546/1992).

La Commissione tributaria può dichiarare inammissibile il reclamo, può accoglierlo o rigettarlo. Se invece si fa acquiescenza al decreto, l'atto impugnato diventa definitivo.

# TRATTAZIONE

Fissata la data di trattazione della controversia e la nomina del relatore, la controversia passa all'esame del Collegio. La segreteria deve comunicare con avviso alle parti costituite la data di trattazione almeno **trenta giorni** liberi prima (art. 31, D.Lgs. n. 546/1992).

L'art.33, D.Lgs. n. 546/1992 consente a ciascuna delle parti di chiedere (separatamente, con atto in bollo; ovvero in uno con il ricorso) che la controversia sia discussa in pubblica udienza.

All'udienza pubblica il relatore espone al Collegio i fatti e le questioni della controversia; il presidente del Collegio ammette le parti alla discussione (art.34, D.Lgs. n. 546/1992).

Il segretario provvede a redigere il processo verbale.

Per contestare il processo verbale di udienza occorre effettuare un'impugnativa di falso di atto pubblico (Cass.1071/1987).

## Conciliazione giudiziale

Solo nel giudizio davanti alla Commissione tributaria provinciale ciascuna parte può proporre all'altra la conciliazione totale o parziale della controversia con la stessa istanza con cui chiede, ai sensi dell' art.33, D.Lgs. n. 546/1992 che la lite sia trattata in pubblica udienza

La vertenza può essere definita direttamente in udienza anche se nessuna parte ha preventivamente manifestato all'altra, con apposita istanza, la volontà di conciliare in tutto o in parte la controversia.

# *Strategie e tecniche difensive*

# Accessi - Ispezioni - verifiche

Per una definizione dei **gravi indizi** v. Cass. Sez. Unite 16424/2002: «L'autorizzazione del procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista, in presenza di **gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, dall'art. 52, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto (reso applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dal richiamo operato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), **costituisce un provvedimento amministrativo**, il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'ufficio tributario (o dalla guardia di finanza nell'espletamento dei suoi compiti di collaborazione con detto ufficio) siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi. Da tale natura e funzione dell'autorizzazione **discende** - anche in considerazione del fatto che l'autorizzazione trova base logica nell'art. 14 Cost. sull'inviolabilità del domicilio - **che il giudice tributario**, davanti al quale sia in contestazione la pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare, può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del pubblico ministero e la presenza **in esso** degli indispensabili requisiti, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale, che l'apprezzamento della gravità degli indizi è esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente. Il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica... **ha il potere - dovere** (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l'interpretazione conforme ai precetti costituzionali, nella specie agli artt. 14 e 113 Cost.), **oltre che di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di motivazione** - sia pure concisa o "per relationem" mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente - circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, **anche di controllare** la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, **nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria**...

...Ove gli atti ispettivi approdino all'acquisizione di **indizi**, cioè alla cognizione di circostanze di fatto astrattamente atte a convertire la mera ipotesi di evasione od elusione fiscale in un apprezzamento di possibile verificarsi di essa, si apre la facoltà di procedere alla perquisizione domiciliare (sempre che il Procuratore della Repubblica **reputi gravi gli indizi medesimi**), così utilizzandosi uno strumento d'indagine particolarmente delicato, per il coinvolgimento della vita privata del contribuente e del suo nucleo familiare, ma certamente più efficace.

...Con riguardo infine agli effetti dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima), si rileva che la soluzione sopra anticipata, nel senso dell'inutilizzabilità a sostegno dell'accertamento tributario delle prove reperite mediante la perquisizione, trova sostanzialmente concorde la giurisprudenza di questa Corte...(omissis)»

# Avviso accertamento

L'AVVISO (*idem* per il PVC, v. CTR PUGLIA sent. 25/8/11) **deve contenere** la firma dell'autore e i seguenti elementi:

- ▶ - imponibile accertato, aliquote applicate, imposte liquidate, al lordo e al netto di detrazioni, crediti d'imposta, ritenute d'acconto;
- ▶ - motivazione in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato (art. 1, co. 1, lett. c), **D.Lgs. 32/2001**), e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni applicate, con distinto riferimento alle varie categorie di redditi, con;  
**specificazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni (CFR art. 42 D.P.R. n. 600/1973 – art. 54 D.P.R. n. 633/1972)**
- ▶ - in allegato altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente cui la motivazione fa riferimento, se il contenuto essenziale non è riprodotto nell'atto che lo richiama.
- ▶ L'avviso di accertamento privo dell'indicazione precisa e analitica delle diverse aliquote progressive applicate sui diversi scaglioni dell'imponibile, e che contenga solo l'indicazione di quelle minime e massime, è da ritenersi radicalmente invalido nella sua totalità, poiché emesso in violazione del disposto dell'art. 42, co. 2 e 3, D.P.R. 600/1973, che tutela il diritto del contribuente all'immediata e agevole verifica della pretesa impositiva (Cass., Sent. 23.5.2002, n. 7553).

# PROVA PRESUNTIVA

---

## GRAVITA', PRECISIONE E CONCORDANZA

- ▶ La Cassazione ha più volte statuito il principio in forza del quale Gravità, Precisione e Concordanza non devono necessariamente coesistere, essendo che anche una sola presunzione, se grave, può legittimare e fondare l'azione accertatrice. Cfr. **CASS. Sez. unite, 16424/2002**: «...*L'indizio non è prova, nemmeno presuntiva, in quanto si esaurisce nella cognizione di un accadimento diverso da quello da dimostrare, in sé non sufficiente per desumere il verificarsi di tale fatto da dimostrare secondo parametri di rilevante probabilità logica (id quod plerumque accidit). Più indizi possono però divenire componenti o tasselli di **prova presuntiva**, quando i fatti diversi cui si riferiscono presentino consistenza e modalità tali da giustificare detta valutazione di rilevante probabilità...».*
  - ▶ Al PVC redatto dalla GDF non si può attribuire alcuna efficacia probatoria se le affermazioni della Guardia di Finanza in esso indicate non sono supportate da fatti oggettivamente esistenti in quanto documentati o avvenuti in presenza degli ufficiali accertatori (per tutte v. Cass.sent. 7078/2010).
  - ▶ L'avviso deve allora spiegare perché determinati fatti o atti sono gravi, precisi o concordanti e perché, nel caso di specie, correlando gli stessi, si determina la prova presuntiva che inverte il ruolo delle parti.
- 



## Redditometro

Secondo la Cass. 22.2.2008, n. 4624 nell'ambito dell'accertamento induttivo basato sul c.d. redditometro, è **nullo per difetto di motivazione** l'avviso di accertamento che **non** riporti le **repliche** dell'**Amministrazione finanziaria** alle eccezioni opposte dal contribuente.

In effetti, nel caso di specie, il contribuente aveva provveduto a trasmettere all'Ufficio delle deduzioni che giustificavano il minor reddito dichiarato, inferiore appunto a quanto emergeva dal redditometro, ma l'Ufficio, pur avendo emesso l'avviso di accertamento, non aveva indicato nella motivazione di questo un'adeguata replica atta a superare le deduzioni stesse.

# Indagini finanziarie

L'**aspetto più rilevante** del controllo basato sui dati di provenienza bancaria è rappresentato dalla rilevanza delle risultanze delle indagini bancarie ai fini della ricostruzione dell'effettiva capacità contributiva dei soggetti ispezionati, ponendo la legge a carico di questi ultimi una presunzione legale di operatività, vale a dire **un'inversione dell'onere della prova**. I versamenti e i prelevamenti risultanti dai conti bancari o postali possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti ex artt. 38, 39, 40 e 41, D.P.R. 600/1973, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto **conto nella determinazione del reddito dichiarato** o che sono comunque **irrilevanti** perché

- **Funzionali alla conduzione del tenore di vita normale soggetto;**
- **Destinati a (o provenienti da) familiari o coniuge;**
- **trattasi di prestito (mutuo senza interessi o a interessi agevolati rispetto a quelli normalmente praticati dal mercato bancario);**
- ...

**Corte Cost. n. 14420/2005** ha dichiarato legittimo l'art. 32 DPR 600/73 ma a condizione che se ne dia una lettura razionale: i prelevamenti/versamenti non giustificati si assumono come compensi da cui occorre **dedurre i costi correlati alla specifica attività svolta dal soggetto**, pena la violazione del principio di capacità contributiva.

## SVILUPPI DIFENSIVI

Se l'accesso presso l'abitazione o locali del contribuente (art. 14 Cost.) che nulla hanno a che vedere con il luogo di svolgimento dell'attività commerciale o professionale – accesso che necessita dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (art. 52 D.P.R. n. 633/1972) – è stato eseguito senza la dovuta autorizzazione, ovvero con autorizzazione, ma in carenza dei *gravi indizi di violazioni fiscali* richiesti dalla norma, l'accertamento è nullo (cfr. Cass. 21974/09; Cass. Sez. unite 16424/02); *idem* nel caso di autorizzazione non motivata o scarsamente motivata.

Ne consegue l'inutilizzabilità di tutti gli atti acquisiti a seguito di tale provvedimento illegittimo. In tal caso si suggerisce di effettuare l'accesso al fascicolo del procedimento ai sensi della **L. 241/90** e quindi visionare la richiesta di autorizzazione nella quale sono stati indicati i gravi indizi. In caso di rifiuto da parte dell'ufficio, conviene che tale istanza venga formalizzata alla Commissione tributaria in sede di ricorso, rappresentando l'obiettivo impossibilità a visionare gli atti per via amministrativa.

*In ogni caso, la mancanza delle autorizzazioni richieste dalla legge non va eccepita subito. Conviene ecceperla in fase contenziosa, viste le conseguenze dell'illegittimità degli atti acquisiti.*

- ▶ Sul fronte della permanenza dei verificatori oltre i termini consentiti dallo statuto del contribuente (30 gg prorogabili per altri 30) si registra una rivisitazione delle originarie interpretazioni giurisprudenziali in materia, ritenendosi **nullo** l'accertamento emanato dopo un controllo protrattosi oltre i termini (cfr Ctp terni n. 141/2009; Ctr Piemonte n. 26/2009; Ctr Lombardia n. 12/2008);
- ▶ Non sempre la giurisprudenza concorda sulla legittimità o meno della tecnica argomentativa adottata dal fisco per la ricostruzione delle rettifiche, se cioè essa debba far riferimento a criteri astratti o necessariamente concreti (cfr. Cass. 13132/2010);
- ▶ Si va consolidando il **diritto al contraddittorio** in capo al contribuente. Ne è prova la nuova formulazione dell'art. 38 DPR 600/73, novellata nel 2010 nel senso espresso nel testo. In particolare, se il contribuente si attiva proficuamente (produzione di memorie, documenti etc. in grado da incrinare, da un punto di vista formale o sostanziale, il fondamento dell'avviso) trova applicazione la regola generale di cui all'art. 10 della legge 241/90 che impone in capo all'Ufficio l'attivazione del contraddittorio e la debita considerazione delle ragioni addotte in fase precontenziosa - accertamento standard ex art. 39 DPR 600/73, accertamento su studi di settore, redditometro, sintetico (cfr. anche Cass. 12558/2010) –.
- ▶ Ne consegue che anche il diniego all'autotutela o all'accertamento con adesione **deve essere debitamente motivato in relazione alle specifiche osservazioni o dubbi posti dal contribuente** in detta sede. Pena la nullità dell'atto per violazione dei principi costituzionali di buona fede, trasparenza e affidamento.

L'accertamento, a pena di nullità, deve essere **sufficientemente motivato**, nel senso che l'Ufficio deve specificare, anche per *relationem* ad un verbale della GdF, sia la contestazione sia la norma che si assume violata e **l'iter logico adottato** per il recupero a tassazione: principio ribadito da Ctp Milano 126/2010 e Cass. 11722/2010.

La motivazione *per relationem* non deve però violare il principio di autonomia dell'avviso di accertamento, pertanto occorre quantomeno la conoscibilità dell'atto richiamato (Cass. 3954/2011).

Gli art. 42 del DPR 600/73, 56 DPR 633/72 e 52 DPR 131/86 prevedono che la motivazione dell'atto deve indicare **i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato**. Viene qui in risalto il diritto di difesa del contribuente (cfr anche C. 2908/2010). Cass. 25197/2009 ha precisato che la motivazione dell'atto risponde all'esigenza di rispettare i principi di informazione e collaborazione al quale l'Ufficio deve attenersi per garantire un adeguato diritto di difesa al contribuente, che deve essere posto nella condizione di scegliere la strada migliore da seguire. Un ulteriore sviluppo è la verifica di **non contraddittorietà o carenza di motivazione dell'atto fiscale**, possibile solo se viene rispettato il dovere di motivazione dell'atto medesimo. Cass. 3954/2011 esige la motivazione dettagliata per il principio di autonomia degli atti di accertamento per imposte diverse (la mancanza di impugnazione di una di esse è irrilevante in ordine alla fondatezza o meno dell'altro)

Può accadere che il fisco **rettifichi** l'atto impugnato per vanificare le eccezioni difensive avanzate dal contribuente in fase precontenziosa: un tale comportamento è da censurarsi perché vanifica il diritto di difesa realizzando uno squilibrio tra quest'ultimo e la potestà in capo agli organi accertatori

Vale il **principio di consumazione dell'accertamento**: cfr. art. 43, ult. co, D.P.R. n. 600/1973; Cass. n. 10526/2006 e Cass. n. 18014/2005: « *Una volta acquisito un certo materiale istruttorio, poi trasfuso in un avviso di accertamento, l'ufficio "**consuma il proprio potere di accertamento**" in relazione a quel materiale probatorio, precludendosi la facoltà di un'ulteriore disamina dello stesso*».

Capita che il fisco non specifichi il **tipo di accertamento** (induttivo, analitico, sintetico etc.) riguardante il contribuente, ovvero lo indichi (es. induttivo) ma leggendo l'atto ci si rende conto che la ripresa a tassazione è stata effettuata in base **ad altra metodologia** (analitico induttivo)

Il punto è sostanziale perché si incide sul diritto di difesa, diverso (nei presupposti) a seconda del tipo di accertamento posto in essere in concreto.

In assenza di una indicazione *ad hoc* il contribuente non può (potrebbe) quindi difendersi adeguatamente, eccependo quindi l'illegittimità dell'accertamento (cfr. Ctp Milano 126/2010).

Conviene tuttavia assumere comunque la difesa nel merito e, nell'analitico induttivo, provare che le presunzioni assunte non sono connotate da *gravità precisione e concordanza*;

Nell'induttivo puro, l'ufficio può far riferimento a presunzioni anche non gravi, precise e concordanti ma a condizione che vi siano determinati presupposti (es. contabilità inattendibile o inesistente etc.)

- 
- ▶ Con la sentenza n. 3456 del 12 febbraio 2009, la Corte di Cassazione ha affermato che la produzione del verbale della Guardia di Finanza è un adempimento che anche in sede contenziosa grava sull'Ufficio, che in quanto attore in senso sostanziale, deve fornire la prova del proprio assunto. Ferma restando la legittimità della motivazione *per relationem* degli avvisi di accertamento, il contribuente non deve essere portato a provare accusa e difesa. La tecnica della motivazione non deve incidere sull'onere della prova. La Suprema Corte ha asserito poi che il mancato deposito del p.v.c. non produce effetti negativi a carico del contribuente, e nemmeno rileva come possibile causa di inammissibilità del ricorso.
- 
- 

- ▶ È legittima l'azione dell'Ufficio con cui si contestano i criteri utilizzati dal contribuente nella redazione del bilancio, in relazione all'impatto che determinano sull'imponibile dei periodi di imposta successivi;
- ▶ Censurabile il metodo di contabilizzazione e il sistema di deduzione di una spesa (Cass. 15178/2010);
- ▶ Principio della **giustificazione** dell'ingerenza nell'operatività e gestione dell'attività di impresa (art. 41 Cost.)

Chiarimento della giurisprudenza di merito sulla parte dell'art. 39 DPR 600/73 “...in deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie **comunque** raccolti o venuti a sua conoscenza”:

Le informazioni provenienti dall'estero devono essere allegare all'avviso di accertamento e devono provenire da canali ufficiali e rituali, pena la **nullità** dell'accertamento (Ctp Mantova 137/2010; Ctp Milano 367/2009)

- ▶ Motivazione che non ha tenuto conto delle giustificazioni addotte dal contribuente in sede di adesione e di autotutela;
- ▶ Violazione della legge n. 241/1990 (principio di trasparenza degli atti, artt. 9 e 10 (l'amministrazione ha l'obbligo di valutare le memorie e i documenti prodotti dal contribuente), violazione dei precetti costituzionali in materia di imparzialità dell'amministrazione, violazione legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10, che porta il titolo "Tutela dell'affidamento e della buona fede".

# Prove penali

- ▶ Ai sensi dell'art. 20 d.lgs. 10.03.2000 n. 74, il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti: regime del "doppio binario";
- ▶ L'art. 654 c.p.p. esclude l'efficacia esterna del giudicato penale allorché la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa (cfr. Circolare Ministeriale n. 154/E del 04 agosto 2000); ne consegue l'«impossibilità di far valere detto giudicato penale nel processo tributario, pur se l'amministrazione finanziaria si sia costituita parte civile (come, ancora, implicitamente affermato dall'art. 20 del d.lgs. 74/2000), poiché in esso sono posti limiti alla prova del diritto controverso, ex art. 7 comma 4 del d.lgs. 546/1992 (e, prima ancora, ex art. 35 comma 5 d.p.r. 636/1972)» Cass. 24 febbraio 2001 n. 2728;
- ▶ Le prove acquisite in sede penale sono tuttavia utilizzabili nel processo tributario, ferma restando la relativa autonoma valutazione secondo le regole proprie di quest'ultimo procedimento (Cass. 25617/2010); sul punto assume rilievo il **segreto istruttorio** ex artt. 114 e 329 c.p.p. che non consente all'indagato di conoscere gli atti utilizzati dai verificatori ai fini dell'accertamento, a meno che questi non siano allegati all'avviso;
- ▶ Il patteggiamento, pur non rivestendo efficacia di giudicato, può quindi essere rilevante nel giudizio tributario (Cass. 24587/2010): «il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione» Cass., sez. trib., 01 dicembre 2006 n. 2213;
- ▶ Vale insomma la seguente regola: nessuna **automatica** autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile emessa in materia di reati tributaria perché *la disciplina del contenzioso fiscale contempla limitazioni della prova e perché possono essere fatte valere presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna*; (Cass. 17 giugno 2008 n. 22173); il giudice tributario deve **motivare specificamente** e autonomamente perché tenga o non tenga conto dell'esito del giudizio penale, pena la censura della sentenza sotto il profilo della violazione dell'obbligo di motivazione (Cass. 20 dicembre 2007 n. 1416).

Novità dal Decreto Sviluppo (D.L. 70/2011, da convertirsi entro il prossimo 12.07.2011);

## RISCOSSIONE, CONTENZIOSO

- ▶ No alle ganasce fiscali per debiti verso Equitalia fino a 2.000,00 euro: l'ente di riscossione dovrà ora inviare almeno due solleciti di pagamento a distanza di sei mesi l'uno dall'altro;
- ▶ No all'ipoteca sulla prima casa per debiti verso Equitalia fino a 20.000,00 euro
- ▶ No a ipoteche su immobili per debiti verso Equitalia fino a 8.000,00 euro, non più contestabili
- ▶ Stop alle compensazioni dei debiti verso Equitalia con i crediti erariali del contribuente solo se il ruolo, superiore a 1.500,00 euro, è definitivo (non deve risultare pendente una contestazione del contribuente)

La manovra finanziaria per gli anni 2012-2014, attualmente in fase di approvazione, prevede ora:

- ▶ **la sanatoria delle liti fiscali** di valore pari o inferiore a 20.000,00 euro, per atti impugnati entro il 01.05.11 (il contribuente fa una istanza specifica e paga un importo per chiudere la lite);
- ▶ **accertamento esecutivo** differito al 01.10.2011;
- ▶ per le controversie fino a 20.000,00 euro: ricorso proponibile solo previo **reclamo amministrativo** da notificare all'Ufficio che ha emesso l'atto; il reclamo **può contenere** anche il tentativo di **mediazione**: se l'Ufficio non riterrà di annullare **totalmente o parzialmente** l'atto ovvero non accettare la proposta di mediazione, può a sua volta (formulare una controproposta che il contribuente ha facoltà di accettare o meno; decorsi 90 gg senza esito alcuno il reclamo si **trasforma in ricorso**, con tutte le conseguenze processuali. Se il reclamo è respinto, da tale data decorrono i termini di costituzione in giudizio.
- ▶ Quale sarà l'esito dell'accertamento con adesione (verrà forse inibito per tali controversie)? Che senso avrebbe chiedere l'annullamento parziale se, in caso di rigetto, il reclamo, trasformandosi in ricorso, rischierebbe di tramutarsi in una sorta di "concorso di colpa"?