

Incontro Studio NOVEMBRE 2013

BERGAMO

Principali aspetti di procedura e strategia nel
contenzioso tributario

dott. Alvisè Bullo

Ordine dei Dottori Commercialisti EC di Venezia

Docente SSEF

Pubblicista & Convegnista, membro Commissione accertamento e
contenzioso tributario CNDCEC ROMA

San Polo 2237,30125 Venezia, Tel 041.5205054; fax 041.722326; bulloalvise@virgilio.it

Di seguito sono indicati gli artt. del DLgs n. 546/1992. Si segnala che la **L. 69 del 18.6.2009** ha introdotto importanti modifiche al cpc e le stesse possono avere un'incidenza anche (in parte) nel processo tributario.

Alcune delle principali modifiche che riguardano il processo tributario:

- art. 47 L. 69/'09. Preventivo giudizio di ammissibilità del ricorso alla Suprema Corte di Cassazione.
- Art. 45, co 12, L. 69/'09. Inasprimento degli effetti della soccombenza.
- Art. 45, co 11, L. 69/'09. Limitazioni alla possibilità per il giudice di compensare le spese del giudizio.
- **Art. 46, co 17, L. 69/'09. La riduzione dei termini processuali di impugnativa (da un anno a 6 mesi - + 46 gg si ritiene, n.d.A.-).**
- Art. 46, co 8, L. 69/'09. La testimonianza scritta.
- **Art. 45, co 14, L. 69/'09. Rilevanza dei fatti non contestati.**

Art 3 Cost.; art. 24; art. 41 Cost; Art. 53 Cost; art. 97 Cost; art. 111 Cost.

Art 2727; 2728; 2729 c.c.

Art 2697 c.c. e art. 7, co 4 D.Lgs n. 546/'92

Art. 2700 c.c.

Art. 2730/2735 c.c.

Art. 12 Disp Preliminari

Art. 42, 43, 61 DPR 600/1973

Art. 112 c.p.c., 115 c.p.c., 153 c.p.c., 182 c.p.c., 360 c.p.c., 191 c.p.p.

Art. 7, 18, 19, 23, 24, 32 D.Lgs n. 546/'92

Corte Cass. N. 1286 26.1.2004: In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza che questi muova contestazioni (nella specie, in ordine alle percentuali di ricarico applicate ai prodotti commercializzati in determinati esercizi), pur in mancanza di un'accettazione espressa, equivale sostanzialmente ad accettazione delle operazioni stesse e dei loro risultati (nella specie la S.C. ha peraltro anche puntualizzato che la motivazione della sentenza di merito che aveva riconosciuto la legittimità dell'accertamento era basata non soltanto sul carattere di confessione stragiudiziale della partecipazione in contraddittorio alle operazioni di verifica, ma piuttosto su un insieme complessivo di elementi, valutati nel loro insieme per la formazione del convincimento dei giudici).

CTC 15.6.1988, n. 4929: Nel ricorso si sostiene che l'accertamento de quo e' stato effettuato ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, che consente di provare l'infedelta' delle dichiarazioni attraverso il riscontro della veridicità ed esattezza delle annotazioni effettuate sul registro degli acquisti e quello dei corrispettivi, non solo sulla base dei documenti contabili inerenti all'esercizio dell'impresa, ma anche alla stregua delle risultanze di verifiche eseguite direttamente o tramite la Polizia tributaria. Nella specie, quest'ultima - secondo il ricorrente - ha ricavato tutti i dati riportati nel verbale di constatazione, ricostruendo in maniera rigorosa i fatti contabili della impresa della L.M.G., attraverso il controllo della corrispondenza tra incassi registrati ed effettivamente conseguiti, secondo il disposto dell'art. 52 del decreto citato. Aggiunge l'Ufficio che la discussa percentuale di ricarico del 22%, ritenuta eccessiva dalla parte, "e' stata dalla stessa accettata in contraddittorio con la G. di F. e responsabilmente sottoscritta", assumendo l'efficacia della confessione stragiudiziale. Quest'ultimo assunto e' fondato e giustifica di per se' l'accoglimento del ricorso, non potendo la contribuente contestare la determinazione della percentuale di ricarico, che essa stessa ha ritenuto corretta, nel contraddittorio con i militari del Nucleo P.T. di Rieti, come risulta dal processo verbale di constatazione, e precisamente dalla p. 7, che l'accettazione, da parte sua, della percentuale vi sia stata lo ammette la stessa contribuente nella memoria presentata il 12 maggio 1979 dinanzi alla Commissione di primo grado, anche se essa sostiene - senza darne prova alcuna e, comunque, senza desumere da tale affermazione alcuna conseguenza giuridicamente rilevante - di avere acceduto alla proposta degli inquirenti a causa del particolare stato d'animo in cui versava. P.Q.M. la Commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, dichiara legittimo l'avviso di rettifica dell'Ufficio, nei limiti dell'impugnazione da questo proposta.

CTR Sicilia 1998 n. 84:

La sottoscrizione del processo verbale senza osservazioni ed in contraddittorio con la Polizia tributaria costituisce elemento di prova certa e diretta equiparabile alla confessione stragiudiziale .
(Conforme CTC sez. 10 n. 4929 del 15.6.88; Cassaz. sez. I n. 5628 del 9.6.90) -

DICHIARAZIONI DA INSERIRE NEL PVC NOTIFICATO PRIMA DELLA SOTTOSCRIZIONE:

NO!!! PRENDO POSSESSO DEL PRESENTE PVC E MI RISERVO DI FORMULARE ULTERIORI MEMORIE.

SI: PRENDO POSSESSO SOLO OGGI DEL PRESENTE PVC E IN ORDINE AD EVENTUALI CONTESTAZIONI IN ESSO CONTENUTE MI RISERVO DI DEDURRE ANCHE AI SENSI DELL'ART. 12, CO 7 DELLA I. 212/2000.

Art. 2700 Efficacia dell'atto pubblico

L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso (Cod. Proc. Civ. 221 e seguenti; Cod. Pen. 476) della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formata, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti (Cod. Nav. 178, 775), **MA NON DELLA CORRETTEZZA DI QUANTO AFFERMATO IN TERMINI DI SOSTANZA (N.D.A.).**

Poteri delle commissioni tributarie.

1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

3. (Comma abrogato)

4. Non sono ammessi il giuramento e **la prova testimoniale.**

5. Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

La Corte di Cassazione n. 25713/2009 ha statuito che se il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre i documenti e i registri, (il caso concreto riguardava un furto subito), e di non essere in grado di acquisire copia della documentazione presso i fornitori, dovrà necessariamente fornire la prova per testimoni o per presunzioni

Pertanto, si applica la regola generale disciplinata dall'art. 2724 n. 3 c.c., secondo cui la perdita incolpevole della documentazione occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole, non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti.

Dovrà l'Ufficio dimostrare la legittimà dell'atto impugnato anche in riferimento al potere di firma.

E', infatti, a tutti noto che il Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, nel 2011, acclarava l'illegittimità dell'assegnazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria di circa il 70% dei posti dirigenziali della dotazione organica. La sentenza del TAR, come era naturale, è stata impugnata davanti il Consiglio di Stato, che ha ritenuto opportuno sospenderla per scongiurare il rischio di rendere nulli tutti gli atti sottoscritti dai funzionari "illegittimi".

CTP Messina. Nonostante il blocco temporaneo della decisione del TAR Lazio, i ricorsi dei contribuenti non si sono fatti attendere; e ora arrivano anche i primi verdetti dei giudici. Infatti la **Commissione Tributaria di Messina, con la sentenza n. 128/2013**, ha annullato un atto amministrativo sottoscritto da un "non idoneo" dirigente dell'ufficio provinciale dell'Agenzia delle Entrate la cui nomina era stata sospesa dal Tribunale con due provvedimenti che sono stati successivamente confermati in appello, trattandosi di incarico dato "in violazione delle procedure concorsuali previste dalla legge".

La sorte degli atti. Sempre il giudice tributario di Messina, con una nota dei primi di marzo, è intervenuto sul problema della sorte degli atti sottoscritti dai dirigenti che hanno ricevuto l'incarico senza regolare concorso, giungendo alla conclusione che detti atti "mantengono validità se favorevoli al privato (si tratta di un'applicazione del principio dell'apparenza ed è questo il caso in cui può parlarsi propriamente di funzionario di fatto)", mentre sono "illegittimi (...) per difetto di competenza, se sfavorevoli. La sorte degli atti sfavorevoli dipende dai successivi accadimenti. Se la nomina (pur illegittima) non viene impugnata o, comunque, annullata, l'atto si convalida, mentre in caso contrario esso (ove non impugnato unitamente a quello di nomina) diviene illegittimo ed impugnabile".

Pertanto, Controparte dovrà dimostrare la legittimità della sottoscrizione dell'atto impugnato che, in caso contrario, sarà illegittimo anche per questo.

L'avviso di accertamento deve essere sottoscritto a pena di nullità dal capo dell'ufficio finanziario emittente ovvero da altro soggetto da questi delegato ed impiegato della carriera direttiva (cfr **Corte di Cassazione n. 17400 del 11.10.2012**; **Corte di Cassazione n. 14942 del 14.6.2013**; **Corte Cassazione n. 19739 del 13.11.2012**; CTR Veneto 13.11.2012; Corte Cassazione n. 14195 27.10.2000; CTP Venezia n. 145/2010; Corte di Cassazione sentenza n. 10513 del 23 aprile 2008, CTR Lazio, n. 108 del 11.7.2005, Sent. n. 242 del 6 dicembre 2007 dep. il 31 dicembre 2007 della comm. trib. prov. di Siracusa, sez. IV; Commissione tributaria di Viterbo sez. 1 sentenza n. 142 del 9 giugno 2006 Sent. n. 46 del 9 maggio 2007 dep. il 23 maggio 2007 della comm. trib. prov. di Vicenza, sez. V Commissione Provinciale di Latina sez. 5 sentenza n. 463 del 9 febbraio 2007, CTP Enna n. 41/2006; Corte di Cassazione 14626/2000; CTR Campania 289/2010; CTP Torino 189/2011; CTP Venezia n. 128/2011 CTP Pesaro 274/2009; CTP Rimini n. 134 e 135/2009; CTP Rimini 160/2009; **CTP Udine n. 151/1 del 23.7.2013**, **CTP RIMINI n.184 del 12.9.2013**, ecc.). Tutto ciò, ovviamente, non ha nulla a che vedere con l'art. 182 cpc (che riguarda una questione totalmente differente)

Cass. civ. Sez. V, Sent., 17-06-2011, n. 13317

I ricorrenti (AE, n.d.A.) denunciano l'erroneo operato dei Giudici di appello, per avere ritenuto ed affermato che la documentazione probatoria utilizzata dai Giudici di primo grado, **era stata introdotta tardivamente**. Ritiene il Collegio che la doglianza sia infondata e che la decisione impugnata vada confermata, sia pur emendata nella motivazione, sulla base del condiviso principio secondo cui "In tema di contenzioso tributario, nel giudizio di appello davanti alle commissioni tributarie regionali le parti hanno facoltà, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 58, comma 2, di depositare nuovi documenti, a nulla rilevando la eventuale irritualità della loro produzione in primo grado" (Cass. n.7329/2003).

Alla stregua di tale principio, posta la pacifica circostanza **fattuale** che la produzione **documentale, effettuata in prime cure era tardiva** ed **inammissibile, essendo avvenuta solo quattro giorni prima dell'udienza di trattazione**, deve ritenersi che la censura dell'Agenzia sia infondata, sotto un duplice profilo. Anzitutto, perchè **l'art. 58 citato ammette la produzione in appello di "nuovi documenti"** e, quindi, **non riferisce a quelli già, inammissibilmente, prodotti in primo grado**; è evidente che una lettura della disposizione **che ritenesse "nuovi", i documenti già irritualmente prodotti**, vanificherebbe gli effetti del termine fissato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, comma 1, in relazione agli artt. 23 e 24 del medesimo decreto.

Art. 2729 Presunzioni semplici

Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.

Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.

Risoluzione del 16/04/1981 n. 421842

Il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un'induzione arbitraria di sospetto o di **semplici indizi concorrenti**, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando luogo alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignorato. Pertanto, nel caso in cui **il fatto ignorato** che si vuole porre a base dell'accertamento non si presenta **come la conseguenza necessaria**, e quindi **univoca e sicura**, emergente **da tutti i** dati in possesso dei verbalizzanti l'accertamento non potrà ritenersi fondato.

Art. 2727 Nozione

Le presunzioni sono le conseguenze che la **legge** o il **giudice** trae **da** un fatto noto per risalire a un fatto ignorato (Cod. Proc. Civ. 115). **UNICO PASSAGGIO, N.D.A.**

Art. 2728 Prova contro le presunzioni legali

Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite.

Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa.

AD ES ESEMPIO AUTOVETTURA: “passaggi di un ricorso”

Si è a richiedere all'On. Commissione tributaria la dichiarazione di illegittimità del regolamento che è alla base del redditometro (sull'autovettura) limitatamente al caso di specie dal momento che il contribuente ha provato (art. 2697 cc) che ha percorso solo 7.288 km (all'02) nell'anno e, pertanto, è del tutto inverosimile poter ipotizzare che lo stesso possa aver speso (per il solo mantenimento annuale dell'automobile) l'inverosimile cifra asseritamente richiesta nell'avviso di accertamento e pari ad E. 40.802,58.

Pertanto, il regolamento attuativo del redditometro e riferito all'autovettura, in generale ed astratto, potrebbe anche andare bene, viceversa, se calato nel caso di specie e con totale onere probatorio in capo al contribuente (come accaduto) di dimostrare la propria reale situazione DEVE necessariamente dichiararsi ILLEGITTIMO posto che una spesa di mantenimento pari ad E. 40.802,58 per una percorrenza appena 7.288 km annui è del tutto non ipotizzabile, errata, inverosimile e, vieppiù, violativa degli artt 3 e soprattutto 53 della Costituzione. Tanto più che un'altra fonte oggettiva (e non certamente di parte) conferma totalmente le tesi del ricorrente allorquando le tariffe ACI determinano (in riferimento agli oggettivi km percorsi dal contribuente) un importo di spesa per il mantenimento dell'auto (c.d. costo 4 ruote) di appena 3.959, E. (cfr CTP Padova n. 31/6/2010).

Corte Costituzionale n. 109 29.3.2007

Corte di Cassazione n. 366 11.01.2006

Cass. n. 8439/2004

Cass. n. 7678/2002

Cass. n. 138/2004 e n. 1771/2004

Corte di Cassazione 12345/2006

Corte di Cassazione n. 138 del 09/01/2004

Corte di Cassazione n. 2787 del 08.2.2006

Circolare n. 10 del 13.3.2006, al paragrafo 7.2

Corte di Cassazione n. 13201 09.6.2009

Cass., trib.: 20 giugno 2008 n. 16817; 14 aprile 2007 n. 10970; 17 novembre 2006 n. 24464; 20 gennaio 2006 n. 1134; 18 gennaio 2006 n. 905

Cass., trib., 17 novembre 2006 n. 24464

CTP di Torino n. 189 del 21.12.2011

Secondo le quali (tra le tante Corte di Cass. 13201/2009): " l'art. 7 del D.Lgs n. 546/1992 deve essere interpretato ed applicato alla luce dell'art. 111 Cost., (così come modificato dalla [Legge Costituzionale n. 2 del 1999](#)) secondo cui il giudice deve essere "terzo" e dunque non può collocarsi a fianco di una parte (in ipotesi negligente) per sopperire alle carenze probatorie della stessa (cfr. Corte di Cassazione n. 24464/2006 e n. 20634/2009)"

....MAI potrà giungere posto che il contribuente avrebbe (eventualmente e a tutto concedere) "sanato" fuori dei sei mesi (tempo massimo) per appellare (**Corte Cass. SSUU n. 19854/2004**) e quindi l'eventuale e a tutto concedere "sanatoria" di cui art. 156 e seg cpc, Mai potrà adattarsi posto che l'essersi costituito in giudizio da parte del contribuente nei 60 gg ma oltre i sei mesi concessi a Controparte per appellare **TRASFORMA la NULLITA' della notifica (ammesso fosse solo nullità) in INESISTENZA** (quindi MAI sanabile) posto che come ben dicono le **SSUU** il requisito di genesi della sanatoria (dell'atto nullo) si qualifica con la costituzione in giudizio dell'appellato e se detta costituzione avviene nei termini (60 gg) ma oltre il termine per appellare che aveva Controparte (sei mesi), ebbene MAI e poi MAI si potrà sanare nullità, quanto, invece, dichiararsi l'INESISTENZA e quindi l'illegittimità dell'atto di appello.

Di più, giova ricordare che la Giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. 2144 31.1.2011) stabilisce che la non produzione del cartoncino della raccomandata determina direttamente l'inesistenza (e ciò indipendentemente dalla costituzione in giudizio di controparte –nel caso di specie si ha l'INESISTENZA per entrambe le due tesi giurisprudenziali). Infatti, secondo la Corte di Cassazione n. 2144 del 31.01.2011: " _sulle conseguenze del suddetto mancato deposito deve applicarsi il principio recentemente affermato da questa Corte (Cass. 4 giugno 2010 n. 13639; Cass. S.U. 14 gennaio 2008 n. 627), che questo collegio condivide pienamente, secondo cui la notifica a mezzo del servizio postale non si esaurisce con la spedizione dell'atto, ma si perfeziona con la consegna del relativo plico al destinatario e l'avviso di ricevimento ... è il solo documento idoneo a provare sia l'intervenuta consegna, sia la data di essa, sia l'identità della persona a mani della quale è stata eseguita; ne consegue che, ove tale mezzo sia stato adottato per la notifica del ricorso ..., la mancata produzione dell'avviso di ricevimento comporta non la mera nullità, bensì l'inesistenza della notificazione .. e la dichiarazione di inammissibilità del ricorso medesimo"

Slide tratte da A. Bullo, "Poteri delle Commissioni tributarie: il co 1 e l'abrogato co 3 dell'art. 7, Dlgs 546/1992 spesso si "confondono", con evidente violazione dell'art. 111 della Costituzione", in Finanza % Fisco, n. 20/2012, pag. 1561.

Corte di Cassazione n. 17400 del 11.10.2012; CTR Veneto 13.11.2012; Corte Cassazione n. 14195 27.10.2000; CTP Venezia n. 145/2010; Corte di Cassazione sentenza n. 10513 del 23 aprile 2008, CTR Lazio, n. 108 del 11.7.2005, Sent. n. 242 del 6 dicembre 2007 dep. il 31 dicembre 2007 della comm. trib. prov. di Siracusa, sez. IV; Commissione tributaria di Viterbo sez. 1 sentenza n. 142 del 9 giugno 2006 Sent. n. 46 del 9 maggio 2007 dep. il 23 maggio 2007 della comm. trib. prov. di Vicenza, sez. V Commissione Provinciale di Latina sez. 5 sentenza n. 463 del 9 febbraio 2007, CTP Enna n. 41/2006; Corte di Cassazione 14626/2000; CTR Campania 289/2010; CTP Torino 189/2011; CTP Venezia n. 128/2011 CTP Pesaro 274/2009; CTP Rimini n. 134 e 135/2009; CTP Rimini 160/2009

E' pleonastico ed ictu oculi riscontrabile dalle sentenze della Corte Costituzionale e della Suprema Corte (di seguito dettagliatamente indicate e analizzate) che nessuna sanatoria temporale può essere concessa a Controparte per un deposito documentale probatorio stante da un lato la specificità (rispetto al Codice di Procedura Civile) del D.Lgs n. 546/1992 e, quindi, la perentorietà (leggasi di seguito il punto di vista unanime della Suprema Corte sul punto) del termine di cui all'art. 32 D.Lgs n. 546/1992; inoltre si sottolinea che i poteri previsti dal primo comma dell'art. 7 del D.Lgs n. 546/1992 non sono sostitutivi di quelli previsti dal terzo comma dello stesso articolo (abrogato). A tutto ciò deve aggiungersi che l'eventuale invocazione dell'art. **182 CPC**, MAI e poi MAI potrebbe adattarsi al caso di specie per almeno due motivi. In primis perché il D.Lgs n. 546/1992 è speciale rispetto al codice di procedura civile e gli articoli che regolano la fattispecie, come già puntualizzato, esistono e non permettono alcuna sanatoria in tale senso Secondariamente, perché è di comune esperienza che l'art. 182 citato riguarda la procura e/o questioni processuali, viceversa l'avviso di accertamento non è un atto processuale ma un atto amministrativo!!! L'art. 182 CPC nella sua nuova formulazione disciplina due ipotesi di sanabilità dei vizi afferenti la procura alle liti del difensore

L'ordinanza della **Corte di Cassazione n. 17400 del 11.10.2012** definitivamente stabilito che "l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, **di nona qualifica funzionale**, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui al D.P.R. 8 maggio 1987, n. 266, art. 20, comma 1, lett. a) e b), è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio".

PASSAGGIO di un ricorso: << Infatti, è stato violato anche quanto previsto dall'art. 24 della L. n. 4 del 1929 che prevede quanto segue: Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale (Cfr., Comm Trib. regionale della Toscana n. 68/2009 che ha dichiarato nullo un accertamento emesso senza essere stato preceduto da un processo verbale di constatazione, né da una qualsiasi forma di contraddittorio orale o documentale- CTI grado Trento n.4/1/2013 e CTI grado Trento n.1/1/2013).

Non si ha dubbio alcuno che la competente Direzione Provinciale ricevente l'atto, in ossequio al predicato di cui agli articoli 3,53 e 97 della Costituzione e, altresì, all'ordinanza n. 244/2009 della Corte Costituzionale, analizzerà meticolosamente e puntualmente **tutti gli autonomi motivi** di doglianza presenti nelle corpose e lunghe memorie/**autotutela** descritte, dimostrando, se del caso, **e anche con i numeri eventualmente il perché** il contribuente non dovesse avere ragione (**cosa che non può essere, ci sia concesso**) su **ogni punto autonomo di doglianza specificamente indicato**^[1].

Corte di Cassazione nr. 21564 del 20.9.2013: La motivazione dell'atto impositivo deve consentire al contribuente, a pena di nullità, di conoscere in modo compiuto e intellegibile la pretesa impositiva, per valutare **da subito** sia l'impugnazione, sia, in caso positivo, la contestazione efficace di tale pretesa. Quindi, non solo che la motivazione deve essere sufficiente e comprensibile da subito, e quindi dal primo atto impositivo, **inoltre il ricorso del contribuente non sana tale vizio.**

[1] In questo senso: A. Bullo, F. Dominici, "Dal PVC all'avviso di accertamento: brevi note sul processo di formazione dell'atto impositivo", in Finanza & Fisco, n. 34/2008 da pag. 3010; A. Bullo, "Avviso di accertamento e memorie del contribuente", in La Settimana Fiscale n. 14 del 16.4.2010, da pag. 39.

Tratto da un ricorso:

Ulteriore vizio di notifica: notifica in mani proprie fatta non al legale rappresentante della società di capitali ma ad una "semplice" impiegata.

Nell'adesivo di notifica (già illegittimo per quanto sopra) si può leggere indiscutibilmente che il messo comunale avrebbe consegnato l'atto nelle mani della Sig.raPaola qualificatasi come IMPIEGATA. Posto che la società ricorrente è una società di capitali, ebbene la giurisprudenza dei Supremi Giudici, anche recentissima, è oltremodo chiara nel ravvisare l'illegittimità totale di tale comportamento e quindi della notifica stessa anche per questo motivo.

Infatti, la notifica «in mani proprie» nei confronti di una società di capitali è legittima solo con la consegna al rappresentante legale e non al semplice dipendente incaricato a ricevere gli atti. A chiarirlo è la sentenza 23571/2012 della Corte Suprema di Cassazione.

Continuano così i Supremi Giudici: La Corte ha ritenuto la lettura dei giudici di merito ed Entrate non corrette sotto il profilo procedurale. La specifica natura della notifica, infatti, effettuata nei confronti di una società di capitali deve rispettare precise regole. Occorre che il plico venga consegnato nelle mani del rappresentante legale della società, unico soggetto deputato a ricevere l'atto e non anche del soggetto delegato a ricevere gli atti. Si ricorda a tal proposito che l'articolo 138 del Codice di procedura civile esige esplicitamente la consegna al destinatario, che nel caso di una Srl, non poteva essere certo un soggetto qualsiasi.

...Si veda in tal senso la recente sentenza della **C.T.P. di Venezia n. 43, depositata il 05/02/2010** allorquando stabilisce che gli elementi assunti dalle indagininon hanno valenza di prova dei fatti riferiti. Possono tuttavia essere ritenuti elementi indiziari, ma non anche presunzioni semplici aventi carattere di gravità, precisione e concordanza, come dispone l'art. 2729 cod.civ., per essere assunte come prove presuntive, in quanto né trovano origine da fatti certi (e come tali accertati), né trovano riscontro in altri sicuri elementi". La stessa sentenza continua poi affermando che "la pretesa fiscale contenuta nell'avviso di accertamento risulta priva di congrua e convincente prova, ma meramente fondata su un vago ed inutilizzabile indizio, privo di qualsiasi riscontro in altri fatti e circostanze di sicura realtà" -come certamente nel caso di specie- (cfr. **CTP Venezia n. 47/6/2007; CTP Venezia n. 185/01/2010; CTP Venezia n. 170/12/2010; CTP Venezia n. 199/14/2010; CTP Venezia n. 207/14/2010; CTR Lazio n. 28/01/2005, ecc.**).

Di più, giova segnalare che gli attenti giudici veneziani (**CTP Venezia n. 199/14/2010**) così si espressero: "In presenza di una contabilità... assurgono a prova diretta dell'asserita evasione dei meri elementi indiziari senza che sia stata accertata –a mero titolo esemplificativo- la sussistenza di movimentazione bancaria sospetta, la divergenza tra consistenze di cassa e di magazzino, l'incoerenza dei tempi di emissione delle fatture o la violazione dell'obbligo del rilascio dei documenti fiscali".

La **CTP di Venezia n. 23/01/2011** così si espresse: "Inoltre, considerati gli elevati importi, appare inspiegabile che gli accertatori non abbiano dato corso a controlli bancari o patrimoniali a carico del ricorrente". (come nel caso di specie, dove Controparte ha, inspiegabilmente, rinunciato a verificare i c/c della società, dei soci, convocare in contraddittorio la società e, inoltre, i c/c della società e dei soci erano perfettamente in regola).

La CTP di Venezia n. 18/01/2011 così sentenziò: “..la comparazione dei dati rilevanti dai valori esposti nelle dichiarazioni fiscali presentate e dalla ingente entità della pretesa dell’Ufficio induce a ritenere non sufficiente l’elaborazione fornita ... in assenza di ulteriori elementi (verifiche di movimenti finanziari-bancari, tenore di vita, altri parametri di reddito, ecc.) indicatori di capacità di reddito atti a corroborare la pretesa della Amministrazione Finanziaria”.

La CTP di Venezia n. 23/01/2011 così si espresse. “La Commissione non ritiene che l’Ufficio abbia fornito prove idonee... infatti, le dichiarazioni... assumono rilevanza meramente indiziaria priva di qualificazione. Per tali ragioni, dunque, la pretesa fiscale contenuta nell’avviso di accertamento risulta priva di congrua e convincente prova, ma meramente fondata **su un vago ed inutilizzabile indizio**, privo di qualsiasi **riscontro in altri fatti** e circostanze di sicura realtà; e, quindi mentre il ricorso appare meritevole di accoglimento, va disposto l’annullamento dell’atto impugnato” (cfr. CTP Venezia n. 75/6/2010 e CTP Venezia n. 196/5/2010).

La CTP di Venezia n. 170/12/2010 così si espresse: “Pertanto, sulla scorta di queste argomentazioni trovano logico fondamento le lamentele eccepite dalla contribuente. Rimanendo nel merito della questione **non è risultato**, dagli approfonditi e certamente non veloci accertamenti dei verificatori, **alcuna traccia del denaro che un’asserita evasione milionaria in Euro e miliardaria in lire...avrebbe dovuto in qualche modo lasciare**: non è stata rilevata, infatti, alcuna traccia diretta e/o indiretta di tale fiume di denaro”.

La CTR del Veneto n. 77/24/2012 del 10.7.2012 così statui: “Ed ancora i verificatori avrebbero potuto, **per essere credibili**, dimostrare la mancata emissione di scontrini... durante le loro permanenze.. Da quanto sopra esposto appare in modo oltremodo chiaro che la **Guardia di Finanza** e con essa **l’Agenzia delle Entrate**, **non sono riuscite a motivare le loro pretese in modo convincente**” (per completezza, si segnala, che in detta fattispecie, la sentenza ha inflitto 10.000 E di spese ad Agenzia Entrate)