

Incontro Studio NOVEMBRE 2013

BERGAMO

LA DIFESA NEI PRINCIPALI TIPI DI ACCERTAMENTO INDAGINI
FINANZIARIE, OMI /IMMOBILIARE, CARTELLA
PAGAMENTO, RISTRETTA BASE SOCIALE . STRATEGIA, CASI
PRATICI .

dott. Alvise Bullo

Ordine dei Dottori Commercialisti EC di Venezia

Docente SSEF

Pubblicista & Convegnista

San Polo 2237, 30125 Venezia,

Tel 041.5205054; fax 041.722326; bulloalvise@virgilio.it

La Corte Costituzionale con la sentenza dell'8 giugno 2005, n. 225 stabilì quanto segue: "l'assunto del rimettente, relativo alla indeducibilità delle componenti negative dal maggior reddito d'impresa accertato in base alla norma impugnata, non solo è apodittico, ma risulta altresì smentito dalla più recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui, in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto - in ossequio al principio di capacità contributiva - non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati. Così interpretata, la norma si sottrae alla censura di violazione dell'art. 53 della Costituzione..."

Anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 32 del 19.10.2006 secondo la quale al paragrafo 5.5, significativamente rubricato << **Incidenza dei costi occulti** >>:" Pertanto, in caso di ricostruzione del reddito d'impresa sulla base del predetto metodo (induttivo) l'ufficio non può non tenere conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati; regola che, ovviamente, vale anche se in tutto o in parte i maggiori ricavi siano stati assunti tramite indagini bancarie.

Con due recenti sentenze la Corte Costituzionale Belga (Corte Cost. Belgio 14.2.2013 n. 06/'13 e Corte Cost. Belgio 14.3.2013 n. 39/'13) sono intervenute sulla legittimità delle indagini finanziarie (in Belgio). Tutto ciò potrebbe avere ricadute sulla questione domestica e un'importanza internazionale.

Questione in IVA

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 31/22/2008 richiamando la Giurisprudenza della Commissione di Giustizia Europea e precisamente in applicazione dell'art. 18, c. 1, lett. A) della VI Direttiva n. 388 del 1977, consente la detrazione dell'IVA sugli acquisti, non solo in assenza di presentazione di dichiarazione annuale, ma anche addirittura qualora un soggetto passivo non abbia tenuto regolarmente i registri IVA

Tale conclusione, a detta della Cassazione, è la corretta interpretazione dell'art.18 della Direttiva CE n. 77/388/CE, il quale subordina il diritto alla detrazione dell'iva solamente al possesso della fattura, compilata secondo le disposizioni a essa applicabili. Tale soluzione, prosegue la Cassazione, è l'unica per garantire il principio di neutralità dell'imposta in questione, quale principio fondamentale sul quale poggia l'intero impianto normativo dell'Iva. A parere della Corte di Cassazione la necessità di rispettare il citato principio di neutralità, infatti, deve essere garantito anche nel caso in cui il soggetto passivo non rispetti le formalità imposte da uno Stato membro, quale ad esempio la presentazione della dichiarazione annuale iva.

FORMULA:

La formula utilizzata è una semplicissima formula matematica che gli accertatori ben conoscono e che utilizzano soprattutto negli accertamenti da c.d. medie di ricarica (verso ristoranti, bar, negozi, ecc.).

La formula per ottenere la stessa è la seguente:

percentuale di ricarica = $(\text{Ricavi} - \text{acquisti}) / \text{acquisti}$ (il risultato ottenuto lo si deve, ovviamente, esprimere in % e quindi moltiplicare per 100).

Diamo un esempio elementare per dimostrare (c.d. prova del "nove" in matematica) la correttezza della formula matematica.

Si supponga che un commerciante acquista a 50 e vende a 100. Ebbene, risulta evidente che la sua percentuale di ricarica è pari al 100%, ovviamente.

Verifichiamo con la formula matematica se ciò è vero: $(100 - 50) / 50 = 1$ che moltiplicato 100 dà, per l'appunto, 100%. Quindi la formula matematica è assolutamente corretta.

Si ipotizzi il caso di un commerciante di che abbia (nel conto corrente bancario) acquisti per 990 e vendite per 1000 e che per detti movimenti non siano stati "giustificati" dal contribuente. Ciò premesso deve operare la presunzione legale relativa di cui all'art. 32 del DPR 600/1973 secondo la quale $990 + 1.000 = 1.990$ rappresentano maggiori ricavi.

Non si potrà però ritenere che la reale tassazione possa avvenire su 1.990 anziché sulla reale capacità contributiva pari a 10 (1000-990). La differenza (e quindi l'errore) su importi bassi è, però, in termini percentuali elevatissima!

Infatti, il commerciante dise viene tassato sulla vera capacità contributiva significa che sarà tassato su di una ricarica pari all' 1%; viceversa se fosse tassato sulla non vera e quindi errata ed errata nuova capacità contributiva di 1.990 sarebbe tassato su di una ricarica inesistente pari a: **199.000% (IN ASSENZA DI ALTRI DATI DICHIARATI)**.

I Supremi Giudici con la sentenza n. 3995 del 19 febbraio 2009 hanno stabilito che: " ..le norme in materia di accertamento richiedono che gli uffici accertino l'imponibile e quindi il reddito effettivo dei contribuenti e non solo i ricavi, tanto è vero che anche in caso di accertamento induttivo l'ufficio nell'accertare il reddito effettivo (non anche nell'accertare i ricavi come nel caso che ci occupa, n.d.A.), qualora per determinati proventi non sia possibile addivenire ai costi, questi possono essere determinati induttivamente...". Di più, gli stessi Giudici Supremi continuano nel seguente modo: "se così non fosse, se cioè si facesse coincidere a titolo di sanzione... il profitto lordo con quello netto (come sostenuto dalla difesa erariale –sono sempre parole dei Supremi Giudici, n.d.A.) si andrebbe addirittura al di là della ratio sanzionatoria della disposizione, in quanto si assoggetterebbe ad imposta, come reddito d'impresa quanto, secondo lo stesso accertamento dell'Ufficio, reddito non è: risultato questo, collidente con il parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, co 1 (cfr Corte Costituzionale n. 143/1982)."

La Corte di Cassazione con la sentenza 640 del 19.10.2000 ha stabilito che "in caso di rettifica induttiva, alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere una incidenza percentuale dei costi." L'applicazione del suddetto principio comporta che, nel procedere alla determinazione del reddito d'impresa imponibile in sede di accertamento extracontabile, l'Ufficio è gravato dall'obbligo di tener conto dell'incidenza dei costi. La Corte ha così ribadito il principio già contenuto in precedenti sentenze (n. 3317 del 10.04.1996; n. 3083 del 13.03.1992 n. 5071 del 24.11.1989) e sulla base del quale a prescindere dalla metodologia di accertamento adottata per la sua determinazione, il reddito d'esercizio è sempre il risultato dei componenti positivi e negativi.

Si veda per tutti CTP di Treviso n. 208 del 29 dicembre 2001 e CTP di Reggio Emilia n. 198 del 23 ottobre 2009. La CTP TV specificata ha riconosciuto costi deducibili sino al 70% dei ricavi accertati, ancorché detti costi non fossero documentati.

LE INDAGINI FINANZIARIE SI BASANO SU UNA PRESUNZIONE IURIS TANTUM.

Gli accertamenti che scaturiscono dalle indagini finanziarie si basano su una presunzione di tipo legale relativo (art. 32 del DPR 600/1973 –per le imposte dirette– e art. 51 del DPR 633/1973 per l’IVA).

Le indagini finanziarie verso i “partita IVA” impongono (dal lato delle imposte dirette) di qualificare, attraverso una presunzione legale relativa, il prelievo e l’accredito “non giustificato” e che non sia transitato nelle scritture contabili come ricavo (non come reddito e già questo è importante come differenza). Dal lato dell’IVA (sempre nell’ambito delle indagini finanziarie verso i partita IVA) si impone di qualificare, attraverso una presunzione legale relativa, il prelievo e l’accredito “non giustificato” e che non sia transitato nelle scritture contabili come imponibile IVA.

Accertamento bancario. Prescinde dall’attività svolta (Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile, nella sentenza n. 8047/13).

Cassazione Tributaria, sentenza n. 16575/13

In tema di accertamenti bancari, la Commissione Tributaria ha l’obbligo di motivare adeguatamente sul perché non abbia ritenuto significative le giustificazioni addotte dal contribuente ai fini dell’assolvimento dell’onere probatorio su di lui gravante. Il generico richiamo al valore delle presunzioni bancarie non è sufficiente a dare ragione al Fisco (tratto da Fiscal Focus).

Autorizzazioni alle indagini finanziarie: La CTP Treviso n. 85/03/2012 ha dichiarato nullo un avviso di accertamento posto che l’Ufficio non aveva allegato, né prodotto in giudizio il provvedimento autorizzativo delle indagini finanziarie (cfr. CTR Bari n. 168 02.12.2009; CTP Cosenza n. 778/08/2010)

IL CONTRADDITTORIO NON E' OBBLIGATORIO NELLE INDAGINI FINANZIARIE

A differenza di quanto previsto nelle verifiche da studi di settore, ebbene **nelle indagini finanziarie il contraddittorio non è obbligatorio**. Infatti i Supremi Giudici con la sentenza 23/01/2008, n. 1405 stabilirono quanto segue: l'art. 32, D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, non impone all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuisce una mera facoltà, della quale può avvalersi in piena discrezionalità. (cfr. Corte di Cassazione n. 11094/1999, 7329/2003, 7267/2003, 18868 DEL 07.9.2007, 1405 del 23.1.2008 e 2821 07.02.2008).

Le presunzioni legali relative di cui alle indagini finanziarie "non giustificate" hanno portata generale, e non sono circoscritte ai possessori di reddito d'impresa e di lavoro autonomo (Corte di Cassazione n. 19692 del 27.9.2011). Quanto affermato vale per i ricavi; viceversa per i prelevamenti, la presunzione di maggior reddito può operare solo per possessori di reddito d'impresa o di lavoro autonomo

Le disposizioni di legge sulle indagini finanziarie, non autorizzano una **meccanica applicazione** delle presunzioni nei confronti di soggetti terzi, solo perché al medesimo legati da vincoli familiari o commerciali, occorrendo **INVECE** la prova della sostanziale imputabilità al soggetto verificato (Cass., sez. V, 28 giugno 2001, n. 8826;).

L'utilizzabilità delle risultanze concernenti il socio nei confronti della società cui il medesimo appartiene, **è condizionata alla prova** della sostanziale riferibilità dei conti al soggetto verificato
" ...l'ufficio accertatore può, ai predetti fini, utilizzare anche i conti intestati a soggetti che si trovino in una particolare relazione con la società, ma a tali ipotesi non è consentito estendere il rigido meccanismo di presunzione impositiva previsto dall'articolo 32, primo comma, n. 2) e n. 7) del DPR n. 600 del 1973. (Cass., sez. V, 30 gennaio 2004, n. 1792; Cass., sez. V, 14 novembre 2003, n. 17243; Cass., sez. V, 18 settembre 2003, n. 13918; Cass., sez. V, 12 settembre 2003, n. 13391). **Possibile violazione art 2727 cc?**

In riferimento alla **co - intestazione** del conto, appare evidente che dovrà essere il verificato, a dover dimostrare quali movimentazioni non siano allo stesso riferibili.

L'EVENTUALE MAGGIOR REDDITO DELLA SOCIETA' NON SI PUO' PRESUMERE, "AUTOMATICAMENTE/MECCANICAMENTE", DAI CONTI DEI SOCI E/O FAMILIARI: CFR.CASSAZIONE 25623/2009.

La giurisprudenza è orientata nel ritenere che è consentito all'A.E. acquisire copia dei conti bancari, anche nei confronti di soggetti terzi rispetto al contribuente accertato, (soci, amministratori, coniuge...), (Cass., sez. V, 14 novembre 2003, n. 17243). Dalla sentenza si può arguire che l'acquisizione di notizie e documenti relativi a conti correnti bancari intestati a terzi, **deve essere preceduta** dall'allegazione delle situazioni che siano potenzialmente idonee ad evidenziarne la difformità della intestazione sostanziale, (Cass., sez. I, 2 marzo 1999, n. 1728), così riconoscendo, la possibilità di estendere l'accertamento anche a soggetti diversi dal contribuente e di fatto prescindendo da limitazioni nominative, quando vi sono indizi che possano **far presumere** ricchezza o manifestazione di capacità contributiva, da parte del soggetto verificato mediante ricorso all'imputazione formale a soggetti diversi.

Di più, i Supremi Giudici hanno riconosciuto la possibilità di utilizzare le risultanze dei conti dei soggetti terzi "purché l'ufficio provi adeguatamente che quei determinati movimenti risultanti sul conto personale del socio siano in realtà riferibili ad operazioni poste in essere dalla società" (Cass., sez. V, 14 novembre 2003, n. 17243, CTP Catania 159/1/2013).

La Corte di Cassazione ha statuito che le risultanze acquisite dai c.d. soggetti terzi, potranno essere introdotte in giudizio dall'Amministrazione solo se essa è in grado di "indicare gli elementi concreti, diversi dalla semplice relazione con l'intestatario, che collegano il conto al contribuente" (**Cassazione Ordinanza 14/11/2008, n. 27186**). Pertanto, se è vero che i prelievi e i versamenti non giustificati generano ricavi (**NON REDDITI, N.D.A.**) presunti in capo al contribuente verificato, è altrettanto vero che l'acquisizione e l'utilizzo della documentazione bancaria richiede il rispetto di determinate accortezze, (regole), stante l'assenza di una fonte legale che rechi una presunzione tale da renderne l'automatica utilizzabilità nei confronti di soggetti terzi.

La Corte di Cassazione ha ulteriormente e recentemente ribadito l'importanza della prova circa la riconducibilità delle movimentazioni dei conti intestati ai titolari (soci/familiari) di partecipazioni societarie.

Con **la sent. 25623 del 4 dicembre 2009 la Corte di Cassazione** ha così statuito: "Tale censura risulta manifestamente infondata posto che...in realtà i giudici di appello non hanno sostenuto che nella specie l'onere della prova, nonostante la presunzione legale...gravasse sull'amministrazione, ma hanno invece affermato ...che la presunzione de qua (con relativa inversione dell'onere probatorio) è applicabile (salvo prova di intestazione fittizia –questo è il passaggio "chiave" della sentenza, n.d.A.) solo ai conti intestati alla società (e, come sopra evidenziato, l'affermazione non è stata validamente censurata per violazione di legge)...".

In caso di fittizietà dell'intestazione del conto, i movimenti bancari legittimano la rettifica

L'utilizzazione dei dati risultanti dai **conti correnti** bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi limitata – in caso di società di capitali – ai conti intestati all'ente, ma riguarda anche quelli formalmente intestati ai soci, amministratori e procuratori generali, qualora risulti provato dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la **natura fittizia** dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità dell'ente ai conti medesimi o di alcuni loro singoli dati.

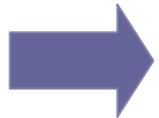
In questo senso si pronunciò la recente Corte di Cassazione con la sentenza del **24 settembre 2010 n. 20197**.

Il risultato delle indagini finanziarie sul socio non possono fondare l'accertamento sulla società di capitali se il Fisco **non prova** la riferibilità alla società delle somme movimentate sul conto corrente intestato alla sola persona fisica (**CTR Lombardia n. 76/65/2013**).

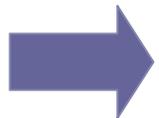
Att.ne art 2727 cc: Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da **un** fatto noto per risalire a **un** fatto ignorato (quindi un passaggio solo, non due, n.d.A.)

Le sanzioni, anche nell'eventualità di riconoscimento della correttezza Erariale (cosa che si ribadisce non può essere per quanto specificato), ebbene non si possono applicare al caso di specie per mancanza di colpa e dolo, elementi cioè oggettivi e soggettivi che non possono essere presunti e per i quali non può esservi alcuna inversione dell'onere della prova. Infatti, negli accertamenti finanziari i maggiori ricavi asseritamente imputati scaturiscono da mere presunzioni (peraltro screditate per quanto sopra specificate) e giocoforza che una presunzione non può certo provare la colpevolezza. **La CTP di Bologna, sez XII, n. 385 del 18 dicembre 2006**, ritiene inapplicabili le sanzioni, ad es. nel caso di accertamenti da Studi di Settore in quanto alle sanzioni tributarie-amministrative risultano applicabili i principi propri di quelle penali che non possono essere irrogate qualora non sia ravvisabile una connotazione psicologica di condotta colposa o dolosa che certamente non può essere insita in una presunzione non qualificata quale quella degli Studi di Settore. Tanto più che in tema di illeciti amministrativi non esiste alcuna presunzione di colpevolezza (In senso conforme si vada **C.T.P. di Torino, sent. n. 33 del 25 settembre 2008** : "Infatti non può l'Ufficio sostenere essere sufficiente per l'applicazione di sanzioni, un semplice accertamento in base ad un banale studio di settore – **anche le indagini finanziarie altro non sono se non una elaborazione inferenziale statistica-non corroborato da argomentazioni inerenti la specifica situazione di fatto**). Infatti, la **Corte di Cassazione, Sezione III penale, con sentenza 5430/09** ha precisato che le presunzioni fiscali non rilevano in sede penale con la conseguenza che il giudice non può applicare nè presunzioni legali, né qualsivoglia criterio di valutazione. Deve essere l'accusa a seguire gli accertamenti del caso per provare la colpevolezza del contribuente.

DISARMONIA SISTEMATICA TRA L'ART. 54 TUIR E L'ART. 32 DPR 600/73



ART. 54 TUIR: IL REDDITO DERIVANTE DALL'ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI È COSTITUITO DALLA DIFFERENZA TRA L'AMMONTARE DEI **COMPENSI** IN DENARO O IN NATURA **PERCEPITI ...**



ART. 32 CO. 1, § 2: "... ALLE STESSA CONDIZIONI SONO ALTRESÌ POSTI COME RICAVI O **COMPENSI**, SE IL CONTRIBUENTE NON NE INDICA IL SOGGETTO BENEFICIARIO E SEMPRECHÈ NON RISULTINO DALLE SCRITTURE CONTABILI, I PRELEVAMENTI ..."

VIOLAZIONE DELL'ART. 2727 C.C.



1° PRESUNZIONE (LEGALE RELATIVA):

PRELIEVI NON GIUSTIFICATI = COMPENSI



2° PRESUNZIONE (VIOLAZIONE ART. 2727 C.C.)

COMPENSI = COMPENSI PERCEPITI

ART. 2727 C.C. : “LE PRESUNZIONI SONO LE CONSEGUENZE CHE LA LEGGE O IL GIUDICE TRAE DA UN FATTO NOTO PER RISALIRE AD UN FATTO IGNORATO”.

SIFFATTO RAGIONAMENTO PRESUNTIVO PER NON VIOLARE L'ART. 2727 C.C. DOVREBBE “POGGIARE” SU ALTRI ELEMENTI CERTI IN MANCANZA DEI QUALI LA VIOLAZIONE DI LEGGE PROSPETTATA RISULTA INEVITABILE

C di Cassazione, sent. n. 17576 del 10.12.02 statuì che: "...deve osservarsi che possono darsi appunto dei casi in cui accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente ne consegue necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l'inapplicabilità di sanzioni e/o di interessi moratori, bensì l'inesigibilità tout court della prestazione tributaria".

C di Cassazione 14 aprile 2004 n. 7080 stabilì che lo Statuto dei diritti del contribuente ha uno status di legge di rango superiore in materia fiscale.

C di Cassazione, sez. trib., la n. 20757 del 23 maggio 2006, dep. il 25 settembre 2006, secondo la quale: "La certezza nei rapporti giuridici costituisce un bene costituzionalmente tutelato e perciò nell'applicazione della legge si debbono privilegiare le interpretazioni che salvaguardano tale valore".

La Corte di Cassazione con la sent. n. 23031 delle sezioni unite non ha usato mezzi termini nello stabilire che “le circolari non vincolano il contribuente che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa conforme”. Inoltre, secondo i Supremi Giudici “le circolari non vincolano il giudice tributario e a maggior ragione la Corte di Cassazione (...). L’ordinamento affida, infatti, esclusivamente al giudice il compito di interpretare la norma”.

La Suprema Corte di Cassazione, con sentenza n. 54 del 10 gennaio 1973, stabilì che le Circolari Ministeriali non hanno alcuna efficacia giuridica nei confronti dei soggetti estranei alla stessa amministrazione, neppure ai fini dell’interpretazione della norma di legge.

Di più, la Suprema Corte di Cassazione, con sentenza n. 2133 del 14 febbraio 2002, ha affermato che le Circolari Ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonti di diritti ed obblighi....

E’ pertanto evidente come l’Amministrazione Finanziaria non possa affidare un ruolo di decisività (tantomeno ermeneutica) alle Circolari Ministeriali. **In estrema sintesi le circolari, Risoluzioni, ecc. non sono certo fonte di legge.**

“Cambio argomento”

Studio Alvise Bullo

La circolare 18/E del 2010 ha riconosciuto la natura retroattiva della bocciatura UE/OMI posto che la norma introdotta dal DL 223/'06 ha natura procedimentale e riconosce agli Uffici, valutati i casi pratici, la possibilità di abbandonare il contenzioso nel caso in cui l'avviso di accertamento si basi quasi esclusivamente sulle discordanze da OMI.

Giocoforza che OMI potrà rappresentare un mero indizio accertativo e non certamente una presunzione legale relativa (art. 2728 c.c.) e nemmeno una presunzione semplice (art. 2729 c.c.).

A detta della citata circolare, gli uffici dovranno, pertanto, valutare, con riferimento alle controversie pendenti, se le motivazioni (in questo caso si ritiene sarebbe stato più condivisibile argomentare di motivazione e prova posto che trattasi di prova non dimostrativa ma anche di genesi della motivazione e non c'è dubbio che i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche degli accertamenti devono esserci ab origine –cfr Corte di Cassazione n. 1905/2007) degli accertamenti impugnati si dimostrino comunque adeguate o se, invece, alla luce dell'intervenuta modifica normativa, si rivelino insufficienti così da richiedere l'abbandono del contenzioso in corso, tenuto conto dello stato e grado del giudizio.

Con la sentenza 86/21/13 - depositata il 9 aprile 2013 - la CTR Lazio ha escluso che nelle rettifiche immobiliari l'Ufficio possa avvalersi di due differenti criteri di valutazione per la determinazione del valore dell'immobile.

PRESUPPOSTI DI FATTO (nel ricorso)

La società (e conseguentemente e di riflesso i soci c.d. "trasparenti") ricorrente, in data, è stata sottoposta a verifica fiscale in materia di IRAP, IVA e IRPEF (IRPEF come riflesso sui soci trasparenti, n.d.A.) e si è conclusa con la consegna di un PVC in data, redatto dall'Agenzia delle Entrate di

La società ricorrente venne sciolta e cancellata in data12.2006.

Le scritture contabili della stessa risultarono regolarmente ed integralmente istituite e tenute.

La stessa, non risultava congrua (per davvero poco e quasi ai limiti dell'intervallo di confidenza) per l'anno in contestazione allo studio di settore e posto che la stessa aveva sempre operato in maniera perfettamente legittima e corretta verso l'A.F., decise (posto che non è obbligatorio adeguarsi allo studio di settore se la società, come realmente accaduto, ha operato in maniera legittima) di non adeguarsi.

Peraltra giova segnalare che lo studio di settore 2006 doveva compilarci solo ai c.d. fini statistici posto che il 2006 era un esercizio di non normale attività in quanto inferiore all'anno e esercizio di chiusura attività.

Da questo ne derivò la verifica in oggetto in base alla quale i Verificatori (sempre e solo a loro dire, posto che non si condividono affatto –con il massimo rispetto sia chiaro- le supposizioni mosse contro la società ricorrente) ritennero che la società (non si riesce, ci sia permesso, ancora a comprendere in base a cosa) avesse fatto del “nero” sulle vendite degli immobili e ciò sulla base di meri elementi indiziari come di seguito meglio specificato.

- . **Senonchè, la società una volta ricevuto il pvc sopra specificato, licenziò nei termini di legge le memorie di cui all’art. 12, co 7 L. 212/2000 (all ...)** . Dette memorie, significativamente rubricate sotto il titolo “i diritti del contribuente dopo la conclusione della verifica”, risultano molto dettagliate, puntuali precise e si articolano in 15 pagine circa. Però l’Ufficio non le ha **MINIMAMENTE** valutate/considerate –in chiave motivazionale - come evincibile nell’atto di accertamento e ciò in spregio all’assunto espresso dalla Legge, prassi e giurisprudenza.

Non solo. Nel caso di specie vi è di più. L’Ufficio, una volta lette le memorie (posto che gli sono state notificate dette memorie), evidentemente, accortosi che l’istante aveva ragione; ebbene ha cambiato poteri istruttori per raggiungere un risultato differente da quello ottenuto nel PVC, utilizzando dei metodi differenti (perizie nuove e mai indicate nel PVC; indagini finanziarie mai espletate durante la fase di verifica e altre questioni di seguito meglio specificate).

Pertanto, una volta verificato che il contribuente aveva ragione per quanto espresso nelle memorie di cui all'art. 12,co 7 della L. 212/2000 (del resto la totale non risposta/replica nell'atto di accertamento non può che equivalere ad acquiescenza stante quanto specificato anche dalla giurisprudenza – **Corte di Cassazione n. 1286/2004**); anziché indurre i verificatori a chiudere le attività istruttorie senza alcuna contestazione, l'Organo Accertatore decise di continuare nella verifica attraverso nuovi poteri istruttori (perizie nuove e mai viste nel PVC; indagini finanziarie mai espletate durante la prima fase di verifica, ecc.) allo scopo di poter superare le incisive tesi del ricorrente idonee a provare la totale legittimità del proprio operato.

Detta nuova ricostruzione, insita nel solo avviso di accertamento in epigrafe specificato si è conclusa con l'inverosimile quantum asseritamente richiesto in atti.

Il tutto, giova sottolinearlo, senza che vi fosse alcuna traccia (né tantomeno prova) dell'incasso da parte della società di una così IMPORTANTE somma di contante, né che fosse stato appurato l'incasso di un solo euro "in nero" durante il pur lungo periodo di verifica. Giova segnalare che la presunta difformità tra i prezzi dichiarati e quelli asseritamente riscontrati sul mercato si basa principalmente su inserzioni pubblicitarie poco chiare (mancano ad es. i mq, lo stato di conservazione dell'immobile, il piano, il contesto ecc.) e si riferiscono ad immobili situati in una zona diversa da quella oggetto di verifica nonché su valori OMI, che come spiegato più avanti, non sono nemmeno correttamente calcolati e peraltro gli accertamenti da valori OMI sono stati abrogati dall'UE posto che erano lesivi dell'art. 53 della Costituzione e non solo (cfr. Circolare n. 18 del 14.4.2010)

Inoltre, l'Ufficio, dopo aver letto le memorie di cui all'art. 12 comma 7 della L. 212/2000, decise (questa volta non più in contraddittorio e non concedendo al contribuente i diritti di cui all'art. 12 co. 7 della L. 212/2000) **di ampliare ulteriormente i poteri istruttori** (posto che dalle memorie di cui all'art. 12, co 7 cit –espresse in ben 15 pagine- era pressoché "impossibile" non doversi archiviare la verifica stante la totale assenza di illegittimità del ricorrente) ricorrendo (in assenza di contraddittorio) alle indagini finanziarie/poteri istruttori per reperire certi mutui esistenti e delle perizie e cercando di utilizzare anche questi nuovi elementi per determinare un asserito maggior volume d'affari (non anche un maggior reddito e già questo è sbagliato, posto che le imposte si pagano sul reddito, se questo è corretto) al contribuente e inibendo di poter fornire delle memorie nei 60 giorni successivi in riferimento ai nuovi elementi determinati attraverso nuovi poteri istruttori.

Ebbene, la società ricorrente ha sempre negato di aver conseguito gli inverosimili ricavi ipotizzati (o per meglio dire sospettati) dai verificatori, per circa 1.560.000,00 Euro. Inoltre, la società che è una piccola società immobiliare, a "conduzione familiare", ha applicato una politica di prezzi contenuti (c.d. prezzi "calmierati") che è totalmente coerente con il comportamento adottato dalla società e nessuna illegittimità può addossarsi per detta scelta (si ribadisce coerente a 360 gradi) adottata dall'impresa (inscindibilità della prova). Infatti, ..

- . Giova inoltre segnalare che l'Ufficio **non ha mai provato** (art. 2697 c.c.), **né dimostrato** che gli asseriti maggiori ricavi siano stati percepiti dalla società. Giova, peraltro segnalare che **durante la, pur, lunga verifica** (scissa per quanto specificato in due parti, addirittura), infatti, non è emerso alcun elemento –brogliaccio, block notes, chiavetta usb, fogli, quadernoni, corrispondenza, fax, mail, movimentazioni bancarie, ecc. che dimostri che la società ricorrente abbia percepito le ingenti ed inverosimili somme asseritamente addossate. Né poteva essere altrimenti, posto che le somme ricostruite dall'accusa non sono né motivate a sufficienza, né provate, ma sono semplicemente emergenti da sospetti ed indizi che di certo non possono qualificarsi gravi precise e concordanti.
- A ciò si aggiunga che è quantomeno curioso e allo stesso tempo strano che le indagini finanziarie/poteri istruttori vennero utilizzate solamente per andare alla ricerca dei mutui e non anche per determinare la motivazione di un avviso di accertamento **basate sulle stesse**. Pertanto l'Ufficio avrebbe preferito utilizzare degli indizi che con difficoltà potrebbero qualificarsi solo quale presunzione semplice (art. 2729 c.c.) –nel caso di specie per quanto si dimostrerà di certo gli stessi non possono assurgere a dignità di presunzione semplice, ma di mero sospetto/indizio- piuttosto che utilizzare una presunzione legale iuris tantum (legale relativa) di cui all'art. 2728 c.c. –tipica delle indagini bancarie-? **Come mai ci si chiede questa scelta così penalizzante per l'accusa posto che chiunque è in grado di comprendere come la presunzione legale relativa è molto più forte in termini di accusa e molto più difficile da difendersi?**

Le contestazioni mosse sono infondate ed altresì illegittime in quanto in contrasto anche con il principio dell'inscindibilità della prova, secondo cui una fonte di prova deve essere utilizzata in modo unitario (**Corte Cassazione n. 6306 2003**).

Ma veniamo al criterio adottato dall'Ufficio per ricostruire forfetariamente il maggior fatturato (si sottolinea fatturato e non anche reddito e già questo deve essere censurato posto che le tasse si pagano sul reddito reale e non sul fatturato).

Il risultato raggiunto dall'Organo accertatore è del tutto inverosimile, infondato, non motivato, né provato e vieppiù smentito dalla ricorrente. Pertanto, non risulta molto complicato (per non dire semplice) che i meri sospetti/indizi dell'accusa non potranno mai consacrarsi in presunzioni semplici con i connotati della gravità, precisione e concordanza per svariati motivi tra i quali:

l'Ufficio non è stato in grado di dimostrare che gli stessi siano gravi, precisi e concordanti, stante l'assenza di prova idonea a tale dimostrazione posto che i ragionamenti espressi e la documentazione prodotta determina dei meri sospetti/indizi;

- la ricorrente, come di seguito meglio specificato, ha "demolito" in termini di prova contraria la, ci sia concesso, del tutto sterile e non provata a sufficienza accusa;
- i conti di banca (e quindi le indagini finanziarie) dimostrano la correttezza dell'operato della ricorrente, altrimenti non si comprenderebbe perché si è deciso di abbandonare detta forma di accertamento che è certamente la più incisiva e "devastante" per un contribuente posto che la presunzione è già formata dalla legge (iuris tantum);
- il quantum asseritamente richiesto è del tutto inverosimile anche in riferimento all'utilizzo degli studi di settore. Infatti, se si fossero utilizzati detti strumenti (studi di settore predisposti dalla stessa Amministrazione finanziaria per tale codice attività Modello SG69U) ebbene sarebbe scaturita una richiesta di maggior imponibile di appena E 40.000,00 circa. Appare inoltre inverosimile che la contabilità, pur non essendo mai stata messa in discussione, ebbene debba dirsi di fatto superata (a detta dell'Ufficio) posto che il quantum asseritamente richiesto sarebbe di circa ...X volte quello dichiarato nel modello fiscale !! Giova in questa sede sottolineare che gli studi di settore sono certamente ben più attendibili della metodologia accertativa utilizzata dall'Ufficio, essendo basati su alcune decine di variabili economiche proprie dell'impresa, anziché come nel caso di specie su sospetti/indizi né provati a sufficienza, né in grado di costituire una presunzione con i requisiti della gravità, precisione e concordanza e, vieppiù, smentiti da fonti plurime.

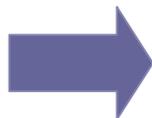
Importante sentenza sul tema: CTR Trieste n. 40/10 del 13 giugno 2013.

“Ribaltamento” dei maggiori utili in capo ai soci doi srl. Condizioni:



q Ristretto n. di soci tra i quali vi sia:
q Poteri di controllo dell'attività gestionale direttamente ed operativamente.

Tale distribuzione non può considerarsi illogica solo se esiste:



Un vincolo di solidarietà e reciproco controllo dei soci che caratterizzi la complicità degli stessi. In caso contrario (non controllo/complicità) detta presunzione non può ritenersi grave, precisa e concordante e tale tecnica accertativa potrà risultare esperibile solo in presenza di altri elementi certi ad es accert. da q art 32 DPR 600/73...

Giurisprudenza (sia di merito che di legittimità) consolidata



q Cass n. 7174/2002; 7564/2003; 14006/2003; 16885/2003. CTC 1521/1994; CTP RC 169/1997; CTP Roma 106/2001, Cass. 16729*/05; CTR Campania 158 14.10.'99; Cass 263 14.1.98; CTC 165 18.1.94; CTC 2403 12.6.95; Cass 13399 12.9.03; Cass 2390 3.3.00; CTC 15.4.99 2232; CTC 17.6.93 2169; CTC 2953 01.9.1994; CTC 2539 26.4.99; CTC 14.2.95 519; **CTR Bari 116.1.06**

Massime di esperienza comune (Trattati, Le prove civili, Giuffrè, 2005, pg. 38)



q Le massime di esperienza comune, proprio per la loro particolare natura non necessitano di ulteriori suffragi probatori e, dall'altra parte, nel caso in cui delle stesse venga fatta erronea o contraria applicazione è legittimo il ricorso in Cassazione.

“Presunzione semplice” nel caso di specie *Studio Alvise Bullo*

 Si è in presenza di una “presunzioni semplice”, non anche di una presunzione legale assoluta (art. 5 Tuir), né tanto meno di una presunzione legale relativa.

 Presunzioni semplice: legittimità di presunzione di “ribaltamento” dei maggiori utili di srl in capo ai soci “gestori” .

 Verso i soci completamente estranei alla gestione (non amministratori, aventi un’attività lavorativa verso la quale dedicano l’intera giornata lavorativa, non iscritti all’Inps della srl accertata, non familiari) la presunzione in oggetto può applicarsi solo se integrata da altri elementi certi (ad es. accertamenti bancari, prova dell’incasso- art 45 Tuir).

 In assenza di tali ulteriori elementi certi la presunzione semplice in oggetto non può ritenersi grave precisa e concordante e pertanto non può esplicitare efficacia verso i soci “NON GESTORI” se non integrata, come detto, da altri elementi certi.

 Quindi, possibilità di utilizzo della presunzione semplice di “ribaltamento” dei maggiori utili ai soci gestori. Per i soci non gestori ci vuole molto di più (integrazione di ulteriori elementi certi) altrimenti la presunzione non può ritenersi grave precisa e concordante e, pertanto, verso gli stessi, l’accertamento in oggetto non può esplicitare efficacia.

La cartella di pagamento è sostanzialmente un atto di precetto

la cartella contiene l'intimazione ad adempiere all'obbligazione risultante dal ruolo entro 60 giorni dalla data della notificazione con l'indicazione che, in difetto, si procederà a esecuzione forzata (art. 25 co. 2 del DPR 29.9.73 n. 602);

l'atto di precetto consiste nell'intimazione di adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo entro un certo periodo tempo, con l'avvertimento che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata (art. 480 c.p.c.);

il concessionario procede all'espropriazione forzata soltanto quando è trascorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella per provvedere al pagamento (art. 50 co. 1 del DPR 29.9.73 n. 602);

non è possibile procedere all'esecuzione forzata prima che sia trascorso il termine indicato nell'atto di precetto (art. 482 del c.p.c.).

Non appare, ci sia permesso, condivisibile l'assunto di Controparte e riferito all'art. 3 della L. 890/1982. Detto articolo deve infatti essere letto unitamente all'art. 14 della stessa legge il quale fa espressamente "salvi i disposti di cui agli artt.60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600". L'art. 60 del DPR 600/73 a sua volta rinvia agli art. 137 e seguenti del CPC e, nel caso di specie, si rende applicabile l'art. 139 CPC che prevede chiaramente l'intervento dell'agente notificatore anche nel procedimento di notifica a mezzo del servizio postale. L'intento del legislatore appare oltremodo chiaro anche se si prende in considerazione il testo previgente dell'art. 26 del DPR 602/1973. In tale versione, in vigore dal 1 gennaio 1974, era fatto espresso riferimento alla possibilità di notificare le cartelle di pagamento direttamente a mezzo del servizio postale "da parte dell'esattore". Dalla versione successiva in poi, ossia dal 1 luglio 1999, detto richiamo è stato eliminato dal legislatore che ha voluto pertanto uniformare la disciplina inerente la notifica delle cartelle di pagamento a quella degli avvisi di accertamento. Non avrebbe infatti senso alcuno escludere la notificazione diretta a mezzo posta solo per le cartelle di pagamento ed ammetterla invece per gli avvisi di accertamento (atti prodromici alle cartelle stesse).

E' inesistente la notifica della cartella esattoriale operata per posta da Equitalia senza il tramite dei soggetti all'uopo abilitati dalla legge. Né la presentazione del ricorso da parte del contribuente può sanare tale vizio.

In questo senso: sia la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza numero 80/45/12, che la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, con l'ordinanza numero 97 del 10 luglio 2012.

E' nulla la notifica a mezzo raccomandata A/r della cartella se il concessionario non utilizza i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 26 del D.P.R. 602/73, ossia gli ufficiali della riscossione o gli altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge, i messi comunali o gli agenti della polizia municipale, in presenza di apposita convenzione tra comune e l'agente per la riscossione.

In questo senso sent. n. 134/01/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, depositata in segreteria lo scorso 27 agosto.

Tratto da Fiscal Focus

Cassazione 6613 2013 (la cartella con relata in bianco è nulla e non inesistente. E' davvero sempre così??)

Sulla base di quanto specificato risulta semplice poter arguire che alla cartella di pagamento si applicano le disposizioni del codice di procedura civile e pertanto la sottoscrizione dell'atto risulta fondamentale per la sua esistenza. (C.T. I° Rovigo 7.12.94 n. 100).

Inoltre, la cartella come qualsivoglia altro atto giuridico è tale in quanto attribuibile al soggetto legittimato a porlo in essere e l'attribuzione implica la sottoscrizione dell'atto da parte di un soggetto legittimato.

Logica conseguenza è
che in mancanza di sottoscrizione non è possibile
parlare nemmeno di atto, ma di foglio di carta compilato, privo di
rilevanza giuridica.

(C.T. Prov. Padova 21.10.99 n. 285, C.T. Prov. Padova 14.9.99 n. 197,
C.T. II° Rovigo 21.11.95 n. 157).

La cartella di pagamento deve essere necessariamente sottoscritta dal legale rappresentante dell'Agente della Riscossione e la mancanza della stessa determina l'inesistenza della medesima (in questo senso: C.T. Prov. Padova, Sez. I, n. 325/99 C.T. Reg. Veneto, Sez. VI, n. 153/97, C.T. Prov. Padova – Presidente Dott. Ennio Fortuna - 22.11.2006 n. 253 e C.T. Reg. Veneto 4.10.2006 n. 56).

Tale violazione non può essere sanata dal raggiungimento dello scopo, così come invocato dall'Agente della Riscossione, la quale va applicata esclusivamente nell'ambito processuale e non può estendersi alla prodromica fase sostanziale di adozione dell'atto in questione

Le cartelle di pagamento sono ancora ILLEGITTIME:

Il responsabile del procedimento di **emissione** e **notificazione** della presente cartella di pagamento è il Coordinatore dell'attività di cartellazione dell'ambito provinciale di della Equitalia Spa. Tale Coordinatore è responsabile **esclusivamente** degli adempimenti relativi alla **stampa** e alla **notifica** della cartella, sulla base dei dati indicati nel ruolo dall'ente creditore.

Della correttezza degli addebiti contenuti nel ruolo e riportati nella cartella [\[1\]](#) risponde, invece, il competente ufficio dell'ente creditore, individuato nel dettaglio degli addebiti".

Il responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo è il Direttore di tale Ufficio, o un suo delegato (non indicazione nominativa, n.d.A.). **Giova, però, segnalare che per le cartelle emesse da autunno 2008 questo responsabile viene indicato nominativamente.**

[\[1\]](#) Giova chiedersi chi possa rispondere degli addebiti contenuti in cartella e relativi all'aggio di riscossione .

E' pertanto necessario, affinché si ottenga la conoscenza legale dell'atto, che vi sia l'intervento dell'agente notificatore e che siano rispettati tutti gli elementi richiesti dal CPC per la compilazione della relata di notifica. Nel caso de qua non solo non vi è intervento alcuno dell'agente notificatore ma non esiste neanche una data dalla quale il contribuente sia in grado di desumere il giorno esatto dal quale far decorrere il termine utile per l'impugnazione dell'avviso di accertamento. Si vedano in proposito le Sentenze: Cass, Sez Trib. 27/09/07 n. 20357 (" la data della notificazione – la cui mancanza determina la nullità della stessa, trattandosi di elemento essenziale della relata, ai sensi dell'art. 148 del codice di procedura civile non può essere dedotta,, da documenti estrinseci, bensì esclusivamente dalle risultanze della copia dell'atto consegnata al destinatario (Cass. n. 6309 del 1994 e n. 4358 del 2001)") , Cass., Sez. Trib. 02/10/2008 n. 24442 ("la mancanza di sottoscrizione, che è certamente elemento costitutivo essenziale di un atto giuridico come l'atto di notifica, ne determina la giuridica inesistenza") nonché Cass., Sez. Terza del 19/01/2007 n. 1210. Dello stesso avviso è poi la Sez. XII della stessa Commissione Provinciale di Genova che, con recente sentenza n. 125 del 12/06/2008, sposa la tesi della giuridica inesistenza della notifica allorquando manchi l'indispensabile intermediazione dell'agente notificatore. Inoltre, la recente giurisprudenza di merito (CTP Lecce n. 909/05/09 del 23 ottobre 2009) sembra ribadire che è nulla la cartella di pagamento notificata via posta e avente le lacune come presenti nel caso che ci occupa (cfr. CTR Parma n. 103/07/2009 del 03.11.2009 e CTP Treviso n. 5 del 06.2.2006).

7. La firma autografa prevista sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione dalle norme che disciplinano le entrate tributarie erariali amministrate dalle Agenzie fiscali e dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato può essere sostituita (quindi significa che prima non poteva essere sostituita e quindi necessariamente doveva esserci ed essere una firma autografa, n.d.A.) dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto in tutti i casi in cui gli atti amministrativi medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati.

NOTIFICA VIA PEC. La CTP di Campobasso (sent. 36/02/13) ha richiamato la modifica apportata dal D.L. n. 78/2010 all'articolo 26 del D.P.R. n. 602/73; modifica dalla quale si comprende che l'unica forma di notifica diretta consentita al Concessionario **è quella effettuata tramite PEC**, rimanendo invece esclusa la notifica ai sensi dell'articolo 149 del Codice di procedura civile (notificazione a mezzo del servizio postale a opera degli ufficiali giudiziari). Quindi, "in caso di notifica eseguita direttamente dall'agente della riscossione, per qualunque atto rientri nella sua competenza (ovvero, oltre che la cartella di pagamento, anche per le iscrizioni di ipoteche, gli avvisi di pagamento, i fermi amministrativi, sequestri) – si legge nella sentenza 36/02/13 – la notifica dovrà essere ritenuta del tutto inesistente, ovvero non sanabile, poiché la sanatoria all'articolo 156 del Codice di procedura civile (a volerla ritenere applicabile agli atti diversi da quelli processuali) potrebbe eventualmente riferirsi a una cartella con relata di notifica viziata, ma pur sempre notificata da un soggetto abilitato dalla legge".

TRATTO DA: Fiscal Focus

Su motivazione cartella:

È nulla la cartella di pagamento che non contiene indicazioni atte a consentire al suo destinatario l'agevole identificazione della causale delle somme pretese. Lo ha affermato la **Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile T, con la sentenza 15188/13, depositata il 18 giugno 2013 (cfr. Cassazione Tributaria, ordinanza del 3 settembre 2013)** TRATTO DA: Fiscal Focus

È nulla la cartella priva di motivazione adeguata. Al destinatario dell'atto deve essere consentita l'agevole comprensione delle ragioni che giustificano la pretesa fiscale. È quanto emerge dalla sentenza n. 257/24/13 della Commissione Regionale di Bari - Sezione Staccata di Lecce, depositata il 1.10.2013.

Sul vizio di motivazione di cartella da 36 bis 600/1973 **(Cassazione 18253 30.7.2013)**

Motivazione assente perchè la cartella indicava: - "riproduce semplicemente le voci relative ai tributi ed accessori senza nessuna ulteriore analitica ancorché succinta motivazione".

La Suprema Corte ordinanza n. 20211/2013, ha statuito che l'indicazione di un "omesso o carente versamento" non soddisfa affatto l'obbligo di motivazione della cartella esattoriale, che deve pertanto ritenersi nulla. La cartella è altresì nulla se non contiene indicazioni dettagliate in ordine alle modalità di determinazione degli interessi maturati sulla somma pretesa (cfr. Cass., sentenza n. 4516 del 2012). Ciò significa che la cartella non può limitarsi a riportare la cifra globale degli interessi dovuti. Invece, vi deve essere come si è arrivati a un dato calcolo, specificando le singole aliquote a base delle varie annualità prese in considerazione (CTR Piemonte, sentenza n. 92/36/12).
Tratto da Focus Fiscali 2013