Incontro Studio 06.12.2018

Venezia

Principali aspetti di procedura nella difesa tributaria

dott. Alvise Bullo

Ordine dei Dottori Commercialisti EC di Venezia

Docente SAF (per Liguria/Toscana e Triveneto)

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

San Polo 2746, 30125 Venezia,Tel 041.5205054; fax 041.5205054;

bulloalvise@virgilio.it, *avv.elenadecampo@gmail.com*

Per l'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 27580 del 30.10.2018: <<in applicazione del criterio della ragione più liquida, che trova fondamento costituzionale negli artt. 24 e 111 Cost., al Giudice è consentito "sostituire il profilo di evidenza a quello di cui all'art. 276 c.p.c."e, pertanto, ***decidere la causa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione*** - anche se logicamente subordinata - senza che sia necessario esaminare previamente le altre (cfr. Cass. n. 2909/2017; Cass. n. 2853/2017; Cass., S. U., n. 9936/2014; Cass. n. 12002/2014; Cass. n. 23621/2011)…>>.

- L'avviso di liquidazione è legittimo solo nell'ipotesi in cui sia allegato il provvedimento cui si riferisce

Infatti, ***con l'ordinanza n. 29491 depositata il 16 novembre 2018, la Corte di Cassazione*** ha confermato che è illegittimo l'avviso di liquidazione per l'imposta di registro calcolata su una sentenza civile non allegata: tutto ciò rappresenta un vizio di motivazione esistente a prescindere siano stati indicati gli estremi della stessa.

Corte Costituzionale n. 109/2007: <<Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che ***l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria.***

- La Ctr della Lombardia n. 7313/2018 si è pronunciata sull'applicazione della scissione degli effetti della notificazione fra il notificante e il notificando agli avvisi di accertamento. La questione nasceva dall'impugnazione da parte di un contribuente di un avviso di accertamento con il quale eccepiva la prescrizione della pretesa erariale, essendo l'atto a lui pervenuto, l'ottavo giorno successivo al decorso del termine triennale. L'eccezione veniva respinta dai giudici di primo grado, i quali ritenevano applicabile il principio della "scissione soggettiva degli effetti della notificazione" fra il notificante e il notificando in base al quale, per il primo, la notifica si perfeziona al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario e, per il secondo, dal momento in cui egli ha la legale conoscenza dello stesso. Avendo consegnato l'avviso da notificare all' ufficio postale l'ultimo giorno utile (31 dicembre), la notifica dell'Agenzia veniva considerata tempestiva. Su appello del contribuente, la Ctr ribalta la decisione dei giudici di prime cure, ritenendo fondata l'eccezione. La motivazione offerta si basa sulla natura dell'avviso di accertamento. In particolare la decisione dell'organo giudicante trae origine dall'applicazione della sentenza n. 24822 del 2015, con cui la Suprema Corte affermava che il principio della scissione opera per gli atti processuali e laddove il diritto non possa farsi valere se non con un atto processuale, con la conseguenza che la prescrizione viene interrotta dall'atto di esercizio del diritto, ossia dalla consegna dell'atto all'Ufficiale giudiziario per la notifica. ***Partendo da tale assunto la Ctr giunge ad escludere l'applicazione della scissione al caso di specie rilevando la natura sostanziale dell'avviso di accertamento tributario e non processuale (cfr. ordinanza Corte Cass. 24316/2018) e neppure assimilabile al processuale come affermato unanimemente dalla giurisprudenza di legittimità. non potendo trovare applicazione il principio sopra enunciato i giudici dichiarano la prescrizione della pretesa erariale.***

- **Per la Corte di Cassazione 30039 del 21.11.2018**:<<"**L'avviso soddisfa l'obbligo della motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel suo "petitum e nella causa petendi", attraverso una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, senza che l'atto possa esaurirsi nell'enunciazione di una imposizione fiscale di per sé, il cui fondamento sia soggetto a verifica processuale eventuale ex post, dovendo la motivazione dare conto degli elementi di fatto ed istruttori del procedimento, e del fondamento di legalità, i quali rendono da un lato trasparente il buon andamento (art.97 Cost.) e, dall'altro, rendendo subito pienamente controllabile l'operato della Pubblica Amministrazione"**>>.

- La commissione in seguito all'esame della documentazione prodotta in atti e dopo aver ascoltato le parti nella discussione in pubblica udienza accoglie l'appello presentato dalla società contribuente.
- Il giudice di primo grado **ha errato nel disattendere il motivo con il quale era stato dedotta la giuridica inesistenza e/o comunque l'insanabile nullità della notifica degli atti impoesattivi**. ***Gli atti, in quanto spediti direttamente per posta, e non notificati, sono stati infatti emessi in violazione di quanto disposto dall'art.29 del D.L. n. 78 del 2010 conv. ne lla L. n. 122 del 2010.***
- Parte contribuente ha dedotto ***la giuridica inesistenza e/o comunque radicale nullità degli atti impoesattivi impugnati, in quanto l'ufficio, anziché provvedere alla notifica di tali atti tramite l'agente della notificazione (messo interno o messo comunale) in palese violazione di quanto disposto dall'art.60 D.P.R. n. 600 del 1973 in specie dell'art.29 del D.L. n. 78 del 2010 conv nella L. n. 122 del 2010, ha inviato direttamente per posta detti accertamenti al destinatario.*** Per ben chiarire occorre dunque ripetere che detta norma nel testo vigente ratione temporis, al 1 comma, nella lettera a), prevede, infatti una disciplina particolare per questo tipo di atto, anche in ordine alla sua notificazione, propria in ragione della sua idoneità ad incidere direttamente in forma esecutiva sul patrimonio del soggetto che ne è il destinatario. La norma espressamente prescrive dunque che l'atto stesso debba essere "notificato" e della "notifica" derivi, con il decorso di un ulteriore termine, l'effetto di titolo esecutivo.
- *Esclude la norma, che il primo atto impoesattivo, come quello di cui trattasi, possa essere semplicemente inviato a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento direttamente all'Ufficio che lo ha fornito. Detto questo, occorre considerare che, nella specie, trattasi, indiscutibilmente, di atti impoesattivi primari e che, pacificamente,* ***gli stessi non furono notificati tramite l'intermediazione di un agente della notificazione, essendo stati invece spediti direttamente dall'Ufficio tramite raccomandata con avviso di ricevimento, senza la redazione di alcuna relata di notifica.***

La Commissione rileva essere pacifico, in dottrina e giurisprudenza, che, per gli atti che, come nel caso di specie, sono disciplinati dall'art. 29 D.L. 31 maggio 2010, convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122, l'accertamento ha assunto, congiuntamente, funzione accertativa ed esattiva, con la conseguenza che l'azione esecutiva dell'Ufficio Finanziario può essere iniziata senza la necessità di alcuna altra comunicazione.

- Proprio per tale ragione, la dottrina ha proposto la definizione di atti impoesattivi, giustificata dalla considerazione che tali provvedimenti contengono già l'intimazione al pagamento del tributo e delle sanzioni.
- La divergenza giurisprudenziale riguarda le ulteriori conseguenze giuridiche della nuova categoria dottrinaria e, in particolare, la necessità, a pena di inesistenza dell'atto, di una valida notifica dell'atto medesimo, che non sarebbe soddisfatta dal solo invio per posta, da parte dell'Autorità Amministrativa.
- **Ritiene questa Commissione, in ciò innovando il proprio precedente orientamento giurisprudenziale, di dovere aderire a tale opinione, che di recente ha trovato molteplici accoglimenti fra i Giudici di merito.**
- Invero ritiene questo Giudice che il mutato assetto dell'imposizione e della riscossione, così come disciplinate dalla L. n. 122 del 2010 richiamata dall'art. 29, primo comma lett. a), che testualmente statuisce che: " l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzie delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, **devono contenere anche** l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'articolo 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. L'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dell'articolo 48, comma 3-bis, e dell'articolo 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'articolo 19 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nonché in caso di definitività dell'atto di accertamento impugnato. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata, la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati", individui una procedura in cui l'atto impoesattivo primario deve necessariamente essere notificato, nel mentre solo gli atti successivi possono essere inoltrati tramite il servizio postale.
- ***Da quanto precede discende, come corollario, che la notificazione dell'atto impoesattivo primario costituisce presupposto necessario ai fini della giuridica esistenza dell'atto, con la conseguenza che ove, come nel caso di specie, tale atto primario non sia stato notificato con le formalità di legge, l'atto medesimo deve essere considerato inesistente e non soltanto nullo.***
- ***Nessuna sanatoria di nullità è, conseguentemente, ammissibile.***

La **Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea**, detta anche **Carta di Nizza**, è stata solennemente proclamata una prima volta il 7 dicembre 2000 a Nizza e una seconda volta, in una versione adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo[1] da Parlamento, Consiglio e Commissione. Con l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, **la Carta di Nizza ha il medesimo valore giuridico dei trattati, ai sensi dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea,** *e si pone dunque come pienamente vincolante per le istituzioni europee e gli Stati membri e, allo stesso livello di trattati e protocolli ad essi allegati, come vertice dell'ordinamento dell'Unione europea*. Essa risponde alla necessità emersa durante il Consiglio europeo di Colonia (3 e 4 giugno 1999) di definire un gruppo di diritti e di libertà di eccezionale rilevanza che fossero garantiti a tutti i cittadini dell'Unione.

Articolo 25: Diritti degli anziani

L'Unione riconosce e rispetta il diritto degli anziani di condurre una vita dignitosa e indipendente e di partecipare alla vita sociale e culturale.

***

Articolo 41: Diritto ad una buona amministrazione

1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ***ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione.***

2. Tale diritto comprende in particolare:

. **il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che** nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio,

. il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale,

. l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

3. Ogni individuo ha diritto al risarcimento da parte della Comunità dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri.

4. Ogni individuo può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue del trattato e deve ricevere una risposta nella stessa lingua.

***

Articolo 48: Presunzione di innocenza e diritti della difesa

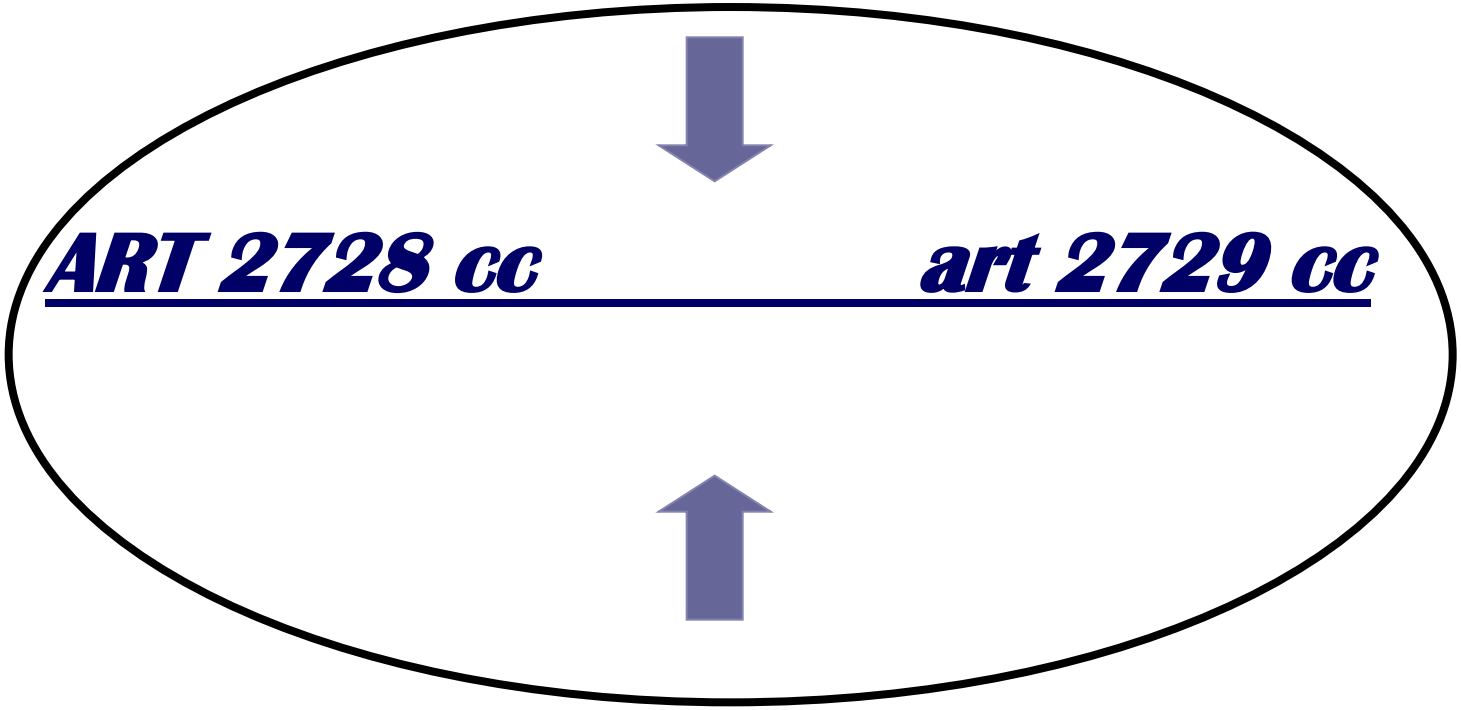
1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata.

***

Articolo 54 Divieto dell'abuso di diritto

Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Carta **o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta.**

ART 53 COSTITUZIONE



Art. 115, co 2 c.p.c.

La presunzione semplice (art. 2729 c.c.) e la presunzione *iuris tantum (art. 2728 c.c.)* si distinguono **unicamente** in ordine al modo di **insorgenza**, perché mentre il fatto sul quale si fonda la prima deve essere **provato** in **giudizio** ed il relativo **onere** grava su colui che **intende trarne vantaggi**, la seconda è stabilita dalla legge e, quindi, non abbisogna della prova di un fatto sul quale possa fondarsi e giustificarsi. Una volta, tuttavia, che la presunzione semplice si sia **formata** e sia stata **rilevata** (cioè, una volta che del fatto sul quale si fonda sia data o risulti la prova), essa ha la **medesima efficacia** che deve riconoscersi alla presunzione legale *relativa*, quando viene rilevata, in quanto l'una e l'altra trasferiscono a colui, contro il quale esse dispongono, l'onere della prova contraria (**Cassazione, 27 novembre 1999, n. 13291**).

Corte Cost. 184/1989: tutte le norme le quali prevedono responsabilità di soggetti dell'ordinamento, ..devono essere interpretate nel senso ***che sia data la possibilità al soggetto onerato di avvalersi della tutela giurisdizionale prevista dall'art. 24 della Costituzione come diritto inviolabile.***

- **L'utilizzo delle presunzioni deve essere attentamente valutato e portare a risultati realistici e coerenti con la effettiva capacità contributiva del soggetto indagato. Le presunzioni fissate dalla norma a salvaguardia della pretesa erariale devono essere applicate dall'ufficio secondo logiche di proporzionalità e ragionevolezza, avulse da un acritico automatismo e ricorrendo in via prioritaria alla collaborazione del contribuente ed alle dimostrazioni che questi potrà addurre a titolo di giustificazione.**
- In modo analogo l'utilizzo delle **indagini finanziarie**, il cui ricorso è da preferirsi solo a valle di un'attenta analisi del rischio dalla quale possano emergere significative anomalie dichiarative e quando è già in corso un'attività istruttoria d'ufficio, deve essere appropriato e finalizzato ad attuare ricostruzioni **credibili** e **realistiche**. Vanno del pari a**ssolutamente evitate ricostruzioni induttive,** soprattutto se di ammontare particolarmente rilevante, effettuate senza valutare in modo attento e preciso la **coerenza del risultato ottenuto con il profilo del contribuente e con l'attività dallo stesso svolta>>.**

….<<*occorre evitare di perseguire situazioni di minima rilevanza economica* ***e tenere comunque conto del contesto sociale in cui operano****, come nei casi, ad esempio,* ***in cui l'attività istituzionale sia rivolta ad anziani, a soggetti svantaggiati oppure riguardi la formazione sportiva per ragazzi*** *(scuole calcio, tennis, pallacanestro, ecc.)*>>.

- **Cass. n. 7080 del 2004**: Questa disposizione deve essere interpretata ed applicata alla luce di quanto affermato nell'art. 1 della stessa legge, che, al primo comma, afferma altrettanto che «**le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario** e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

  In questo modo la l. 212/2000 ha inteso attribuire alle proprie disposizioni il valore di "principi generali dell'ordinamento tributario".

  Come già sottolineato da questa Corte (Cass. civ., 17576/2002) questa autoqualificazione «trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti».

  A queste specifiche "clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni stesse deve essere attribuito, perciò, un preciso valore normativo ed interpretativo sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo statuto sia perché costituiscono "principi generali dell'ordinamento tributario".
  Il legislatore, infatti, ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello statuto, o desumibili da esso, una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed **una sostanziale superiorità** rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia. Nella categoria dei principi giuridici è insita inoltre - come si desume dal secondo comma dell'art. 12 delle preleggi **- la funzione di orientamento** ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto. (*continua*)

- **Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo** sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla l. 212/2000, deve perciò essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello statuto del contribuente, cui la legislazione tributaria, anche antecedente, deve essere adeguata anche al di là delle modificazioni, relativamente modeste, introdotte nella normativa previgente con il d.lgs. 32/2001, in applicazione di una delega contenuta nell'art. 16 della stessa l. 212/2000.

  Questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale dire virtualmente tutte le altre norme dell'ordinamento tributario.

- ***... (alcuni de) i principi posti dalla l. 212/2000 - proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali - debbono ritenersi "immanenti" nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della "interpretazione adeguatrice" a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione».***

- Ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, **l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda** interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto.

- **Art. 2 Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie** 1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute….
- **Art. 3 Efficacia temporale delle norme tributarie** 1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono…
- **Art. 5 Informazione del contribuente**. …L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire **aggiornamenti in tempo reale,** ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti. 2. **L'amministrazione finanziaria deve** portare a conoscenza dei **contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei** tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, **nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.**
- **Art. 6 Conoscenza degli atti e semplificazione**…4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.
- **Art. 7 Chiarezza e motivazione degli atti** 1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono **motivati** secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (1), concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. 2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. 3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento

- **Art. 10 Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente** 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria **sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.** 2. Non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. 3. **Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.**
- **Art. 12 Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali** 1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente. 2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. 3. **Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta**

- **Art. 10 Bis L 212/2000:** Configurano abuso del diritto una o piu' operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.
- 2. Ai fini del comma 1 si considerano:
- a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformita' dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.
- 3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalita' di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attivita' professionale del contribuente.
- 4. Resta ferma la liberta' di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.
- 5. Il contribuente puo' proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.
- 6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto e' accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullita', dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.
- 7. La richiesta di chiarimenti e' notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo e' automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.
- 8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo e' specificamente motivato, a pena di nullita', in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonche' ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.
- 9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.
- 10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
- 11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento e' divenuto definitivo ovvero e' stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.
- 12. In sede di accertamento l'abuso del diritto puo' essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.
- 13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie

- **Continua art. 12 L 212 2000:** 4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica. 5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. 6. **Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.** 7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare **entro sessanta giorni** osservazioni e richieste che **sono valutate** dagli uffici impositori. **L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.**

Se in un avv. di accertamento si legge:<<Si procede ***ad emettere*** *l'avviso di accertamento prima dei 60 giorni dalla consegna del verbale di constatazione con la ratio di evitare la* ***decadenza*** *dal potere impositivo, tutelare l'esigenza di carattere pubblicistico, ed un'efficiente esercizio della potestà amministrativa nel fondamentale settore delle entrate tributarie, che ben può giustificare la suddetta* ***notifica***>>, non si può condividere.

- ***Sacrificare gli artt. 2 e 3 della Costituzione per l'art. 53 non può condividersi posto che i primi 12 art. "prevalgono" sui restanti.***

- La Corte, sia a sezioni unite che a sezione semplice, **pronuncia con ordinanza** (2) *in camera di consiglio* quando riconosce di dovere: 1) dichiarare l'inammissibilità del ricorso principale e di quello incidentale eventualmente proposto, anche per mancanza dei motivi previsti dall'articolo 360; 2) ordinare l'integrazione del contraddittorio o disporre che sia eseguita la notificazione dell'impugnazione a norma dell'articolo 332 ovvero che sia rinnovata; 3) provvedere in ordine all'estinzione del processo in ogni caso diverso salla rinuncia(3); 4) pronunciare sulle istanze diregolamento di competenza e di giurisdizione (4); 5) *accogliere o rigettare il ricorso principale e l'eventuale ricorso incidentale per manifesta fondatezza o infondatezza*.

L'art. 2729 c.c., co 2 non ammette l'utilizzo di mere presunzioni in assenza della possibilità di difesa *attraverso prova testimoniale .*

L'art. 2729, co 2, c.c. non ammette presunzioni nei casi in cui la legge escluda la prova testimoniale (CTR Lombardia n. 61/2006).

E' a tutti noto che la prova testimoniale (che, a scanso di equivoci si deve puntualizzare, essere diversa dalle c.d. mere <<testimonianze indirette scritte>> valevoli quale mero elemento indiziario) non è ammessa nel processo tributario (art. 7, co. 4 D.Lgs 546/1992). Pertanto, ancora di più si rende sempre e comunque necessario il contraddittorio in ambito tributario.

Pertaltro, **la Commissione della Comunità Europea (causa C-349/07, meglio nota come causa Sopropè**), ribadiva che il rispetto dei diritti della difesa, impone che il destinatario di una decisione lesiva, abbia il diritto di manifestare il proprio punto di vista in un ragionevole periodo di tempo. Il diritto al contraddittorio procedimentale, al pari di quello processuale, rientra nel più generale diritto di azione e di difesa riconosciuto al contribuente e ciò sulla base di una interpretazione adeguatrice del diritto comunitario, cui deve necessariamente tendere anche l'interpretazione costituzionale. Tale interpretazione deve essere fondata ed ispirata **dai precetti costituzionali di ragionevolezza, di legalità e di imparzialità dell'azione amministrativa**, onde per cui, a ben vedere, risulta irragionevole subordinare l'applicazione del principio del contraddittorio preventivo, all'esercizio di una mera facoltà dell'ufficio (***come si avrebbe nell'ipotesi in cui lo stesso non fosse completo in ogni suo aspetto)*** e ciò non solo per palese violazione dei principi comunitari, ma perché ciò, significa privare il diritto al contraddittorio del suo contenuto essenziale.

Corte Costituzionale 141/1998: Il processo tributario è confermato dal legislatore. sia sotto l'aspetto **probatorio** che **difensivo**, **come processo documentale**. E ciò nel senso che si svolge attraverso atti scritti mediante i quali le parti provano le rispettive pretese o spiegano le relative difese (ricorsi, memorie). ***Mentre resta esclusa, in relazione alla natura di tale processo, l'ammissibilità sia della prova testimoniale che del giuramento (art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992).***

- **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.

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).***

La mancanza del PVC <u>in ogni tipo di accertamento</u> sempre e comunque determina la NULLITA' dell'avviso di accertamento come statuito in maniera chiara dalla Suprema Corte nella recente sentenza n. 20770 del 11.9.2013

Passaggio di un ricorso: *…Come già anticipato la contribuente ricorrente ricevette un avviso di accertamento senza mai aver potuto effettuare un contraddittorio**<u>, e non ricevette mai un PVC sul quale poter espletare delle memorie difensive prima di ricevere l'atto di accertamento</u>**….*

In particolare i Giudici di merito, in senso conforme alla sentenza n. **10381 del 12.5.2011 della Suprema Corte di Cassazione**, peraltro recentemente richiamata dagli stessi Giudici di legittimità nella sentenza n**.20770 del 11.09.2013**, hanno consolidato il proprio orientamento stabilendo che qualsiasi tipologia di accertamento (anche in assenza di accesso presso la sede del contribuente) **debba essere preceduto dal PVC.**

- Non sarà sfuggito nel leggere la pronuncia in esame, che le Sezioni Unite, pur compiendo una (apparente) completa disanima della disciplina positiva **abbiano omesso di citare una previsione di legge che, seppur datata, è tutt'ora in vigore. La Legge 4/1929,** significativamente rubricata "*Della repressione delle violazioni delle leggi finanziarie in generale*» all'art. 24 riconosce importanti garanzie a favore del cittadino sancendo che «*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*». Non si tratta di una norma della quale il Legislatore si è scordato posto che, anzi, Il comma 1 dell' art. 1, D.Lgs. 1° dicembre 2009, n. 179, in combinato disposto con l'allegato 1 allo stesso decreto, ha ritenuto «*indispensabile la permanenza in vigore*» della Legge 4/1929 limitatamente ad alcuni articoli, fra i quali si annovera proprio l'art. 24.
- Se dunque l'art. 12 comma 7 Legge 212/2000 impone, secondo l'assunto delle Sezioni Unite, il rilascio del processo verbale di constatazione in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni, verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, ebbene l'art. 24 della Legge 4/1929 non assegna alcun rilievo al luogo di svolgimento della verifica fiscale, prevedendo pertanto, stante altresì la rubrica della legge, un generalizzato obbligo di rilascio del processo verbale di constatazione e quindi anche con riferimento ai c.d. accertamenti a tavolino.
- Appare perfino pleonastico evidenziare che il concetto di "legge finanziaria" del 1929 è diverso dal concetto di legge finanziaria utilizzato oggi nel linguaggio comune. La legge finanziaria come oggi intesa è infatti stata introdotta con la Legge 05.8.1978 n. 468 poi sostituita con la legge 196/2009 dalla c.d. legge di stabilità. Il concetto di finanziaria del 1929 si ricava dall'art. 1 della stessa Legge n. 4/1929 il quale nel definire l'ambito applicativo della legge stessa dispone che «***La presente legge stabilisce le disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, relative ai tributi dello Stato***». Pertanto, appare oltremodo chiaro che le violazioni delle norme tributarie devono essere constatate mediante processo verbale.

Recentemente un magistrato, il dott. **A.M.**, giudice della II sezione del Tribunale civile di Taranto, ha fatto parlare di sé dopo che aveva rinviato una causa al 2018 sostenendo che aveva già oltre 160 cause a ruolo per il 2016, queste le sue parole: «***La protrazione sine die dell'impegno lavorativo comporterebbe un'inammissibile compressione dei diritti inviolabili della persona umana del magistrato impiegato, essendo la durata massima della giornata lavorativa preordinata alla tutela dei diritti di cui all'art. 2 della Costituzione***». E ancora: «*la prestazione* ***lavorativa senza limite di durata*** *incontra il divieto di* ***cui all'art. 4 della "Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo",*** *la quale****, sotto la rubrica del lavoro forzato****, dispone al comma 2 che "non è considerato come lavoro forzato ogni lavoro che fa parte delle* ***normali*** *obbligazioni civili"»*, che poi «*non può considerarsi "normale obbligazione civile" la prestazione lavorativa la cui durata sia sottratta a* ***limiti predeterminati e certi,*** *e sottoposta agli arbitri degli utenti del servizio».*

Tratto da: *Il Corriere: «Giudice rinvia l'udienza al 2019: "Ho troppo lavoro da fare e la schiavitù e proibita"» articolo di L. Ferrarella del 04 gennaio 2016; Il Giornale: «Giudice rinvia l'udienza al 2019: "Troppo lavoro, schiavitù vietata"» articolo di G. Neve del 04.01.2016; Il Fatto Quotidiano: «Giustizia, causa rinviata al 2019. Il giudice: "La schiavitù è vietata"» articolo di F.Q. del 04 gennaio 2016.*

…Infatti, l'art. 9 della Costituzione trovandosi all'interno dei primi 12 artt. della Costituzione (significativamente rubricati come "PRINCIPI FONDAMENTALI") ebbene NON può subire pregiudizio nemmeno dall'art. 53 Costituzione che, viceversa, si trova allocato sotto il Titolo IV della Costituzione (rapporti politici). In ogni caso, la norma speciale voluta dall'art. 9 Cost, è in perfetta linea e rispetto con l'art. 53 della Costituzione. *Si ricorda che per i costituzionalisti i primi 12 artt. della Costituzione sono come il fastigio che l'architetto della Costituzione ha posto sopra l'edificio.*

PRINCIPI FONDAMENTALI

Art. 1. L'Italia e` una Repubblica democratica, ***fondata sul lavoro***.

Art. 2. Cost. La Repubblica **riconosce** e **garantisce** i diritti **inviolabili** dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalita`, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarieta` politica, economica e sociale.

Art. 3. Tutti i **cittadini hanno pari dignita` sociale** [XIV] e **sono eguali davanti alla legge**, senza distinzione di sesso [292 , 371 , 481 , 511 , 1177], di razza, di lingua [6], di religione [8, 19], di opinioni politiche [22], di condizioni personali e sociali.

Art. 4. La Repubblica **riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro** e promuove le condizioni che rendano effettivo questo diritto. Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilita` e la propria scelta, una attivita` o una funzione **che concorra al progresso materiale o spirituale della societa`.**

Art. 9. La Repubblica **promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica** e tecnica [33, 34].

Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione.

Art. 10. L'ordinamento giuridico **italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute.**

PARTE I DIRITTI E DOVERI DEI CITTADINI TITOLO I RAPPORTI CIVILI

Art. 13. La liberta` personale **e` inviolabile.**

Art. 14. Il domicilio **e` inviolabile**. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della liberta` personale [13, 1117]. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanita` e di incolumita` pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali.

Art. 15. La liberta` e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili. La loro limitazione puo` avvenire soltanto per atto motivato dell'autorita` giudiziaria [1116] con le garanzie stabilite dalla legge.

Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale puo` essere imposta se non in base alla legge.

Art. 24. **Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi [113]. La difesa e` diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento**. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.

Art. 25. Nessuno puo` essere distolto **dal giudice naturale precostituito per legge** [102]. Nessuno puo` essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.

Art. 27. (2) La responsabilita` penale e` personale. L'imputato non e` considerato colpevole sino alla condanna definitiva…. **Non e` ammessa la pena di morte.**

Art. 28. I funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilita` civile si estende allo Stato e agli enti pubblici.

TITOLO II RAPPORTI ETICO-SOCIALI

Art. 29. La Repubblica **riconosce i diritti della famiglia** come societa` naturale fondata sul matrimonio. Il matrimonio e` ordinato sull'eguaglianza morale e giuridica dei coniugi, con i limiti stabiliti dalla legge a garanzia dell'unita` familiare.

Art. 30. E` **dovere e diritto dei genitori mantenere**, istruire ed educare i figli, anche se nati fuori del matrimonio.

Art. 32. La Repubblica **tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo** e **interesse della collettivita`,** e **garantisce** cure gratuite agli indigenti.

TITOLO III RAPPORTI ECONOMICI

Art. 35. La Repubblica **tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni**.

**Art. 41. L'iniziativa economica privata e` libera**. Non puo` svolgersi in contrasto con l'utilita` sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla liberta`, alla dignita` umana.

Art. 46. Ai fini della elevazione economica e sociale del lavoro e in armonia con le esigenze della produzione, la Repubblica riconosce il diritto dei lavoratori a collaborare, nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi, alla gestione delle **aziende.**

Art. 47. La Repubblica **incoraggia e tutela il risparmio** in tutte le sue forme; disciplina, coordina e controlla l'esercizio del credito.

TITOLO IV RAPPORTI POLITICI

Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle **spese pubbliche** in ragione della loro capacita` contributiva. Il sistema tributario e` informato a criteri di progressivita`.

Art. 54. Tutti i cittadini hanno il dovere di essere fedeli alla Repubblica e **di osservarne la Costituzione** e le leggi. I cittadini cui sono affidate funzioni pubbliche hanno il dovere di adempierle con disciplina ed onore, prestando giuramento nei casi stabiliti dalla legge.

SEZIONE II. – La Pubblica Amministrazione.

Art. 97. Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilita` del debito pubblico. **I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge , in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialita` dell'amministrazione.** ..

Art. 98. **I pubblici impiegati sono al servizio esclusivo della Nazione.**

TITOLO IV LA MAGISTRATURA SEZIONE I. – Ordinamento giurisdizionale.

Art. 101. **La giustizia e` amministrata in nome del popolo**. I giudici sono soggetti ***soltanto alla legge***.

SEZIONE II. – Norme sulla giurisdizione.

Art. 111. La giurisdizione si attua mediante **il giusto processo** regolato dalla legge. Ogni processo si svolge **nel contraddittorio tra le parti**, in condizioni di parita`, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata. …**Il processo penale e` regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova**…Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati.

Art. 113. Contro gli atti della pubblica amministrazione e` sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa [241 , 1031, 2, 1251 ]. Tale tutela giurisdizionale non puo` essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti.

TITOLO VI GARANZIE COSTITUZIONALI SEZIONE I. – La Corte costituzionale.

Art. 134. (1) La Corte costituzionale giudica [VII2]: sulle controversie relative alla legittimita` costituzionale delle leggi e degli atti, aventi forza di legge [76, 77], dello Stato .e delle Regioni.

Art. 136. Quando la Corte dichiara l'illegittimita` costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge [134], la norma cessa di avere efficia dal giorno successivo alla sua pubblicazione.

Art. 137. Una legge costituzionale (1) stabilisce le condizioni, le forme, i termini di proponibilita` dei giudizi di legittimita` costituzionale, e le garanzie di indipendenza dei giudici della Corte. Con legge ordinaria sono stabilite le altre norme necessarie per la costituzione e il funzionamento della Corte. Contro le decisioni della Corte costituzionale non e` ammessa alcuna impugnazione.

- **Giova ricordare che per la Suprema Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 24957 del 10.12.2015, l'Ufficio, una volta attivato il contraddittorio con il contribuente deve *adeguatamente motivare* il rigetto delle ragioni del contribuente prodotte durante il contraddittorio preventivo.** È del resto la stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate a confermare ciò: nella **C.M. n. 65 del 28.6.2001** ha stabilito che "*si precisa che l'Ufficio, nei casi di procedimenti di adesione innescati di sua iniziativa o anche a seguito di richiesta formulata dal contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d. lgs. n. 218 del 1997, a fronte dell'esito negativo del contraddittorio deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento; quest'ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto*". Ancora, nella **C.M. 24/E del 31.7.2013** l'Agenzia ha stabilito che "*Nella motivazione devono essere evidenziate le vicende dell'intero iter accertativo risultante dalle verbalizzazioni dei momenti di confronto con il contribuente ed in particolare i motivi del mancato accoglimento delle proposte avanzate dalla parte*".

1. Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

2. L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai **presupposti di fatto** e **le ragioni giuridiche** che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e ***con la specifica 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. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

3. L'accertamento **e' nullo** se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non e' allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.

L'omessa indicazione nell'avviso di accertamento dell'aliquota d'imposta sancisce la nullità dell'atto (Corte di Cassazione n. 1645 del 24 gennaio 2013)

LA PRONUNCIA IN BREVE

- La Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale **per violazione degli artt. 3, 51 e 97 Costituzione** dell'art. 8, comma 24, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, nonché **l'illegittimità costituzionale consequenziale** (*ex* art. 27 L. 11.3.1953, n. 87) delle ulteriori proroghe disposte con l'art. 1, comma 14, del D.L. 30 dicembre 2013, n. 150 e con l'art 1, comma 8, del D.L. 31 dicembre 2014, n. 192
- La disposizione portata al sindacato del giudice delle leggi autorizzava le Agenzie Fiscali ad espletare procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, nonché prevedeva che "*nelle more dell'espletamento di dette procedure l'Agenzia delle Dogane, l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia del Territorio, salvi gli incarichi già affidati, pot(essero) attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo .*
- **PERCHE' LA DISPOSIZIONE E' STATA DICHIARATA INCOSTITUZIONALE?** La disposizione, pur non ponendosi in contrasto diretto con il **principio costituzionale dell'obbligatorietà del pubblico concorso** (non conferendo in via definitiva incarichi dirigenziali a soggetti privi della relativa qualifica, ma consentendo l'assunzione temporanea di tali incarichi da parte di funzionari, in attesa del completamento delle procedure concorsuali), a seguito delle reiterate proroghe intervenute nel dicembre 2013 e nel dicembre 2014 contraddice la stessa temporaneità la quale, come affermato dalla Consulta «*tende a scolorire, fino quasi ad annullarsi*». Di qui il contrasto con gli art. 3, 51 e 97 Costituzione.

GLI EFFETTI NEL TEMPO DELLA PRONUNCIA

- L'art. 136 Costituzione dispone: «*quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di un atto avente forza di legge, la norma* ***cessa di avere efficacia*** *dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione*».
- L'art. 30, co. 3 della L. 87/1953 *(rubricata "Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale")* che integra/esplicita la disciplina di cui all'art 136 Cost. prevede che «***Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione***».
- Dalla **lettura sistematica** di queste disposizioni si evince che a seguito della pronuncia di incostituzionalità la legge cessa di avere efficacia e non può più trovare applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza. La declaratoria di illegittimità costituzionale è cioè una **sentenza di annullamento retroattiva** con efficacia *erga omnes,* che elimina una volta per tutte la norma dichiarata incostituzionale dall'ordinamento nel futuro e nel passato.
- La Consulta in alcune circostanze (da ultimo sentenza n. 10/2015 sulla c.d. Robin Tax), ha limitato nel tempo l'efficacia retroattiva di alcune sue sentenze di accoglimento, adottando le c.d. ***pronunce datate***. E ciò ha fatto per un motivo di bilanciamento degli interessi e dei valori costituzionali sottesi alla disciplina colpita da illegittimità costituzionale. Nella sentenza 37/2015 nessun limite *pro futuro* è rinvenibile. Unico limite alla sua applicazione è rappresentato dai c.d. rapporti esauriti (passaggio in giudicato della sentenza) ove il limite è rappresentato dalla certezza del diritto

LA SOLLEVABILITA' DELL'ECCEZIONE IN OGNI STATO E GRADO

(CTP di Campobasso n. 784/03/2015; CTR Lombardia – Milano n. 3446/28/2015)

La storica sentenza dell'**Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato dell'8 aprile 1963 n. 8**, si è occupata della problematica degli effetti delle sentenze di illegittimità costituzionale sui giudizi c.d. impugnatori (qual è il giudizio tributario). La scelta dell'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato è quella, da un lato di garantire il principio di certezza e di affidamento riconoscendo che i rapporti c.d. esauriti (sentenze passate in giudicato o i provvedimenti amministrativi divenuti definitivi per decorso del termine decadenziale per l'impugnazione) non possano essere investiti dalla declaratoria di incostituzionalità. Dall'altro, che il vizio dell'atto amministrativo fondato su norme incostituzionali non incontri il limite derivante dal non essere denunciato nei termini con specifico motivo di impugnazione.

«***Il Consiglio di Stato deve pronunciare l'annullamento dell'atto amministrativo in base alla legge dichiarata incostituzionale. Invero, le norme ordinarie sul procedimento davanti al Consiglio di Stato, alla stregua delle quali non potrebbe pervenirsi all'annullamento per un motivo*** *non dedotto, o per un motivo in precedenza respinto, vanno intese in armonia con le norme costituzionali, di grado superiore nella gerarchia delle fonti, in base alle quali la questione di illegittimità costituzionale è rilevabile d'ufficio, le sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale hanno efficacia erga omnes, ed il giudizio di manifesta infondatezza è di mera delibazione, spettando il giudizio di merito alla Corte Costituzionale, la forza espansiva della cui sentenza non può trovare ostacolo nel diverso apprezzamento espresso in precedenza dal giudice amministrativo*».

L'articolazione delle Agenzie fiscali:
il Direttore Provinciale dev'essere un dirigente

- *RIFERIMENTI LEGISLATIVI:*
  - **D.Lgs. 30.7.1999 n. 300** (c.d. Decreto istitutivo delle Agenzie Fiscali) a norma del quale (art. 68) «***Il direttore rappresenta l'Agenzia e la dirige****, emanando tutti i provvedimenti che non siano attribuiti, in base alle norme del presente decreto legislativo o dello statuto, ad altri organi*».
  - **Statuto dell'Agenzia delle Entrate** (approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13.12.2000 ed aggiornato con la delibera del Comitato di Gestione n. 11 del **21.3.2011**) a norma del quale (art. 6) «*Il Direttore è il legale rappresentante dell'Agenzia, la dirige e ne è responsabile*».
  - **Regolamento di Amministrazione dell'Agenzia delle Entrate** (provvedimento del Comitato Direttivo n. 4 del 30.11.2000) il quale prevede (art. 5, co. 5) che **le Direzioni Provinciali sono uffici a livello dirigenziale** ed, in relazione alla dimensione, possono prevedere anche *ulteriori* posizioni **dirigenziali** interne e (art. 5 co. 6) "*Gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore* (che, come previsto dall'art. 5, comma 5, dev'essere un dirigente, N.d.A.) *o, per delega di questi, dal direttore dell'ufficio preposto all'attività accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e della complessità degli atti*.".

- **Le Direzioni Provinciali, per espressa previsione di legge sono Uffici di livello dirigenziale ed i relativi dirigenti (se abilitati a detto ruolo attraverso superamento di regolare concorso) sono gli unici soggetti legittimati a sottoscrivere gli atti impositivi o i ruoli, potendo, nei limiti e con le modalità fissate dalle legge (D.Lgs. 165/2001), delegare tale potere ad altri dirigenti o a funzionari della carriera direttiva.**

LE PRONUNCE DI MERITO ALLA LUCE DELLA SENTENZA 37/2015

1. LE PRONUNCE SFAVOREVOLI

- C.T.P. di Gorizia n. 63/01/2015
- C.T.P. di Macerata n. 150/02/2015
- C.T.P. di Pesaro n. 309/01/2015 e n. 393/08/2015
- C.T.P. di Bergamo n. 447/02/2015
- C.T.P. di Pavia n. 301/03/2015
- C.T.P. di Trieste n. 156/02/2015
- C.T.P. di Forlì n. 273/02/2015
- C.T.R. del Friuli Venezia Giulia n. 147/10/2015
- C.T.R. del Lazio n. 4423/01/2015
- ***Cassazione n. 22810 del 9.11.2015 (non condivisibile –sul punto della 37- ancorchè pare aver messo fine alla questione)***

PERCHE' IN AMBITO FISCALE NON PUO' TROVARE APPLIAZIONE IL PRINCIPIO DI CONSERVAZIONE DEGLI ATTI?

La dimostrazione più eloquente è fornita dalla ormai costante giurisprudenza di merito e di legittimità in tema di delega di firma (*rectius* di sottoscrizione) la quale evidenzia come in materia tributaria, proprio per la sua specialità rispetto al diritto amministrativo in generale, la teoria della provenienza dell'atto non può avere un effetto salvifico posto che ciò determinerebbe la totale violazione delle previsioni di legge di cui agli artt. 42, commi 1 e 3 e 61, comma 2 D.P.R. 600/1973.

Su tutte si cita la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 14942 del 14 giugno 2014 secondo la quale: "*… nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in forza del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega. Tale conclusione è effetto diretto dell'espressa* ***previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento*** *(cfr. in materia di imposte dirette Cass. 17400/12, 14626/00, 14195/00).* ***Solo in diversi contesti fiscali - quali ad esempio la cartella esattoriale, il diniego di condono, l'avviso di mora - opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato*** *(Cass. 11458/12, diniego di condono; 4283/10, avviso di mora; 8248/06, attribuzione di rendita; 13461/12, cartella.)*».

PERCHE' NEMMENO LA TEORIA DEL FUNZIONARIO DI FATTO PUO' AVERE EFFETTO SALVIFICO DEGLI ATTI SOTTOSCRITTI O LA CUI SOTTOSCRIZIONE E' STATA DELEGATA DA DIRIGENTI C.D. DECADUTI?

È il **Consiglio di Stato,** massimo organo della giurisdizione amministrativa, a fissare i limiti all'applicazione del suddetto principio.

Si cita su tutte la **sentenza n. 853/1999** (la quale, proprio in virtù della pacificità della questione richiama un proprio precedente del **1962, n. 1160** e la pronuncia **n. 145/1949**): «*la teoria che riconosce legittimi gli atti compiuti dal funzionario di fatto si fonda sull'esigenza di garantire i diritti dei terzi che vengono a contatto con il funzionario medesimo e si sostanzia dunque nella* ***tutela della buona fede del privato****; ed in questa prospettiva* ***gli effetti presi in considerazione della teoria in esame sono solo quelli favorevoli al privato****. (…)* ***La teoria del funzionario di fatto*** – prosegue il Consiglio di Stato – ***trova due ordini di limiti:*** *l'uno derivante dal fatto* ***che l'interessato insorga negando il potere del funzionario che ha emesso l'atto*** *e l'altro derivante dall'esigenza di* ***tutela della buona fede del terzo****, nel senso che* ***la suddetta teoria può essere invocata SOLO a vantaggio e NON a danno del terzo medesimo***».

2. (... segue ...) E LE PRONUNCE FAVOREVOLI ...

- **C.T.P. di Milano n. 3222/25/2015**

"... Con sentenza n. 37 del 17 marzo 2015 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità della disposizione predetta per violazione degli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione, avendo talenorma contribuito "all'indefinito protrarsi nel tempo di un'assegnazione asseritamente temporanea di mansioni superiori, senza provvedere alla copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica".Ne consegue la nullità dell'atto di accertamento sottoscritto da soggetto non dotato di nona qualifica funzionale. I restanti motivi di ricorso rimangono assorbiti".

- **C.T.R. Lombardia - Milano n. 2184/13/2015**

"... Quanto alla validità dell'atto impugnato attraverso l'istituto del funzionario di fatto, come eccepito dall'ufficio di Como nelle sue controdeduzioni, va subito chiarito che ***l'orientamento giurisprudenziale vede nella tutela della buona fede del privato destinatario il fondamento di tale efficacia e cioè quando gli atti adottati dal funzionario di fatto siano favorevoli ai terzi destinatari e non certo nel caso "de quo" in cui la notifica di un avviso di accertamento e relativa cartella esattoriale firmati da un dirigente illegittimo sono atti sfavorevoli nei confronti del contribuente che ha tutto l'interesse a contestarlo per farlo dichiarare illegittimo****".*

- **C.T.R. Lombardia – Milano n. 2842/01/2015**

*«Secondo l'art. 42, commi 1 e 3 del DPR 600/1973 e 56 comma 1 DPR 633/1972, è nullo l'accertamento che non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui validamente delegato; pertanto, **una tale delega, per essere valida, postula necessariamente una doppia legittimazione: del direttore provinciale dirigente delegante (nemo transferre potest quod non habet nec plus quam habet) e del capo ufficio controlli dirigente/funzionario delegato**; alla luce di tutto quanto sopra, questo Collegio non può che rilevare la nullità assoluta per straripamento di potere dell'atto di accertamento di cui è causa, atteso che esso è stato sottoscritto da soggetto divenuto usurpatore di funzioni pubbliche per sopravvenuto retroattivo difetto assoluto di attribuzione».*

*«… Questo Consesso, infine, non può non porsi il problema relativo al **danno erariale** costituito dal mancato introito per l'annullamento degli avvisi di accertamento di cui è causa (vds. DLgs n. 300/1999, art. 61, comma 4: "La Corte dei Conti esercita il controllo sulla gestione finanziaria della Agenzie con le modalità previste dalla L. 21 marzo 1958, n. 259.." ed articolo 69, comma 1 (…)) e pertanto, considerato che **il Giudice collegiale tributario** (pubblico ufficiale ex art. 357 c.p.) **ha un obbligo giuridico diretto** (ex art. 83 L. 1240/1923, art. 53, comma 2 e 3 RD 1214/1934, artt. 20 e 21 TU 3/1957, art. 1, comma 3 L. n. 20 del 1994) **di trasmettere alla Procura della Corte dei Conti un rapporto su eventuali responsabilità per danno erariale**, **nonché alla Procura della Repubblica** (ex art. 331 c.p.p.) **denuncia per eventuali rilievi penali** e che responsabilità contabili e penali incombano direttamente anche sul giudice collegiale tributario che abbia omesso le doverose denunce (art. 361 c.p.), manda – per debito d'ufficio e per quanto di propria rispettiva ritenuta competenza – alla segreteria di sezione per la trasmissione in copia del fascicolo di causa alle locali Procure della Repubblica, contabile e penale».*

- **C.T.R. Lombardia – Milano n. 3446/28/2015**
- **C.T.P. di Lecce n. 1789/02/2015 e n. 1798/02/2015**
- **C.T.P. di Campobasso n. 784/03/2015**
- **C.T.P. di Frosinone n. 414/02/2015**
- **C.T.P. di Palermo n. 3350/10/2015; C.T.P. Caserta n. 5851/02/'15**

- **C.T.R. Lombardia – Milano n. 3446/28/2015**

"… secondo le risultanze del relativo sito web, agli atti dell'Agenzia delle entrate risultano essere stati cooptati ad alti incarichi dirigenziali perfino soggetti privi di laurea (ed altri in possesso di lauree del tutto inconferenti) e, quindi, non solamente non vincitori di concorso dirigenziale ma persino impossibilitati ex lege a parteciparvi "determinando una diminuzione delle garanzie dei cittadini che confidano in una amministrazione competente, imparziale ed efficiente. Il conferimento di incarichi dirigenziali pubblici a persone di stretta fiducia a mezzo di insondabili cooptazioni - e non a seguito di trasparente concorso pubblico - per la natura privatistica dello strumento è conclamatamente inapplicabile ad un ente pubblico non economico, titolare esclusivo e generale del potere impositivo statale, costituendo, altresì, ***palese violazione del diritto ad una buona amministrazione, di cui all'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea..***"

"… Ogni altro atto impositivo/negatorio/sanzionatorio - ritualmente impugnato - va dichiarato nullo dal giudice adito per straripamento di potere, in quanto irrimediabilmente travolto dagli effetti dichiarativi - e quindi retroattivi - dell'illegittimità costituzionale de qua, che conferma la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale secondo la quale "nessun dubbio può nutrirsi in ordine olfatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio…".

- **C.T.P. di Campobasso n. 784/03/2015**

"… il Capo dell'Ufficio può anche non essere un dirigente, ma ciò solo in casi eccezionali, poiché ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 266/1987, i funzionari di nona qualifica funzionale possono sostituire il dirigente in caso di assenza o di impedimento del dirigente stesso o possono anche reggere l'ufficio in attesa del dirigente titolare impedito. Trattasi però di situazioni eccezionali e temporanee, restando sempre fermo il principio che il capo dell'Ufficio deve essere un dirigente

⑩ C.T.P. di Lecce n. 1789/02/2015 e n. 1798/02/2015

"Il "capo dell'Ufficio" è sempre il dirigente, anche perché nel 1973, quando fu approvato il D.P.R. n. 600 del 1973, non era prevista né disciplinata la figura del "dirigente", come invece è avvenuto dal 2000 in poi con lo Statuto ed il Regolamento in precedenza citati. Di conseguenza, se l'avviso di accertamento è firmato da un non-dirigente, l'atto discrezionale e non vincolato è viziato da nullità assoluta, ai sensi dell'art.21 septies della L. n. 241 del 07 agosto 1990…".

"… La Corte di Cassazione, sulla questione, ha stabilito i seguenti principi:

*- **la figura del capo dell'Ufficio deve sempre coincidere con quella del dirigente titolare**;*

*- **la figura del personale appartenente alla nona qualifica professionale soltanto in casi eccezionali può sostituire il dirigente** in caso di assenza o impedimento o può tenere la reggenza dell'ufficio, in attesa della destinazione del dirigente titolare;*

- è onere sempre dell'Amministrazione Finanziaria dimostrare e documentare tutto.

In tal senso, si citano le sentenze della Corte di Cassazione n.18515/2010, n.17400/2012, n.8166/2002, n.17044/2013.

*Di conseguenza, se un non-dirigente firma un avviso di accertamento, lo stesso è nullo **e non vale il riferimento all'ufficio di appartenenza, che si applica nella diversa ipotesi di firma illeggibile**, (in tal senso, Cassaz. Sentenze n.874/09, n.9673/04, n.10773/06, n.12768/06 e n.9600/07), **né è ammessa la conservazione dell'atto illegittimo**.*

*… Inoltre **non si può invocare la figura del c.d. "funzionario di fatto", che, invece, è applicabile quando gli atti adottati dal funzionario sono favorevoli ai terzi destinatari** (come, per esempio, i rimborsi fiscali) ma non certo quando, come nella fattispecie in esame, gli atti sono sfavorevoli al contribuente, come lo sono gli avvisi di accertamento (sentenze del Consiglio di Stato n.6/1993, n.853 del 20 maggio 1999)…".*

Art. 42, commi 1 e 3 D.Lgs. 546/1992: delega di firma o delega di funzioni?

- L'art. 42 DPR 600/1973 impone, a pena di nullità, la **sottoscrizione** (e non la firma) dell'avviso di accertamento e quindi il potere di delegare ivi previsto è un **potere di delegare la sottoscrizione** degli avvisi di accertamento e non un potere di delegare la mera firma. La delega alla sottoscrizione infatti, non è una disposizione meramente organizzativa, con efficacia interna (e pertanto insindacabile in sede giurisdizionale) in quanto si inserisce in un procedimento amministrativo attribuendo al funzionario delegato la funzione di poter emettere un atto decisorio con rilevanza esterna (l'avviso di accertamento).
- **La delega di sottoscrizione non è dunque una mera delega alla firma, ma è una delega di funzioni, con efficacia esterna, che trova la propria disciplina (e quindi anche i suoi limiti) nell'art. 17 comma 1-bis del DLgs 165/2001.**
- **È la stessa sindacabilità** (riconosciuta ormai dall'unanime giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione) in sede giurisdizionale del contenuto della delega a sancire che la delega alla sottoscrizione non è riconducibile alla categoria degli atti attinenti alla mera organizzazione interna dell'Ufficio: «*…ed è da puntualizzare che nel caso di avviso di accertamento firmato non dal capo ufficio ma da un sottoposto del medesimo delegato, l'esistenza e la validità della delega a tale sottoposto conferita possono essere contestate e verificate in sede giurisdizionale* ***implicando l'indagine e l'accertamento sul tema un controllo non sull'operato dell'organizzazione interna della Pubblica Amministrazione, ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione***" (**Cassazione, 27.10.2000, n. 14195**)

- **CTP di Frosinone nella sentenza n. 414 del 15 maggio 2015**: "… la delega di sottoscrizione non può essere confusa con l'ordine di servizio, in quanto ha una sua funzione propria, che è quella di autorizzare in capo al soggetto delegato l'esercizio dei poteri e delle funzioni che per legge sono di competenza del delegante. Non rappresenta dunque delega in senso tecnico la disposizione con cui il titolare di un Ufficio ripartisce fra i propri dipendenti le mansioni che ciascuno deve svolgere (c.d. ordine di servizio); questa ripartizione interna di compiti, infatti, non comporta alcuna deroga esterna alla competenza laddove la delega, invece, ha rilevanza esterna (cfr. CTP di Frosinone n. 12 del 7 gennaio 2015).

- **CTP di Reggio Emilia n. 87/03/2015 del 13.3.2015**: "…l'atto con cui il Direttore dell'Ufficio conferisce la delega ai propri funzionari per poter sottoscrivere gli atti impositivi in suo luogo deve riportare i nominativi del soggetto delegato, non potendo essere (come accade sovente nella prassi) innominata.

- **Commissione Tributaria Provinciale di Treviso n. 659/03/2014 del 26.02.2014**, la delega « *… non può che essere* ***puntuale anche nell'indicazione della persona del delegato*** *poiché* ***il solo possesso*** *di una qualifica o* ***di una delega generica con riferimento unicamente alla funzione, prescindendo dalla persona fisica che la esercita al momento in cui la delega stessa viene esercitata, non è idoneo a soddisfare la*** **ratio legis** *che è quella di riferire il potere di organizzazione al capo dell'Ufficio secondo le precise – e non discrezionali – disposizioni normative atte e cioè, nel caso, stante la sanzione di nullità,* ***a dimostrare concretamente l'intendimento di fiducia tra delegante e delegato***».

- Per la **Cassazione n. 13126 del 24.6.2016**: Il motivo è fondato, «La giurisprudenza di questa Corte ha affermato, con indirizzo cui si intende dare continuità» - ricorda la sentenza n. 17000 del 2012 - «che la nullità dell'avviso di accertamento non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, **se non formulata nel giudizio di primo grado**, è inammissibile qualora venga proposta per la prima volta nei gradi successivi (Cass. n. 10802 del 2010; Cass. 5 giugno 2002, n. 8114, n. 13087 del 2003).
- 3.2. Tale principio, …va ribadito, anche, per l'ipotesi, qui in rilievo, di (asserita) sottoscrizione dell'atto impositivo da parte di soggetto diverso da quelli individuati dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, in quanto il comma 3 del medesimo art. 42 sanziona con la nullità la violazione di tale precetto (e di quelli contenuti nel comma 2) e il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 61, comma 2, dispone, a sua volta, che tale nullità (oltre a quella di cui al comma 3, art. 43 e quella derivante, in genere, da difetto di motivazione) deve essere eccepita, **a pena di decadenza**, nel **primo grado del giudizio** (e non è dedotto che ciò sia stato fatto) e non può, dunque, esser rilevata d'ufficio, in ogni grado» (**cfr. Cass. 10802/2010).**

Ai sensi dell'art. 360 bis, n. 1, la Corte dichiara il ricorso inammissibile «*quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa*». La disposizione citata esalta il ruolo oggettivo della Corte (lo *ius constitutionis*) quale organo a cui è demandato il compito di assicurare l'uniformità della giurisprudenza, *rectius*, l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, ex art. 65 ordinamento Giudiziario.

- **L'art. 360-bis, n. 1 c.p.c.** trova applicazione quando vi è una «**giurisprudenza della Corte**» ossia quando la Corte ha già speso la propria funzione nomofilattica decidendo in modo stabile una questione di diritto. **E ciò avviene non solo quando la Suprema Corte decide a Sezioni Unite ma, e viepiù, quando vi è uniforme interpretazione in seno alle Sezioni Semplici della Corte. La «giurisprudenza della Corte» è dunque la giurisprudenza tanto univoca e stabile da dar luogo al c.d. «diritto vivente».**
- Ebbene, all'indomani della pronuncia della Corte costituzionale n. 37/2015 la **Corte di Cassazione con le sentenze n. 22800, 22803 e 22810 depositate il 09.11.2015** ha, da un lato posto un "importante freno" alla declaratoria di illegittimità degli avvisi di accertamento sottoscritti (o la cui sottoscrizione era stata delegata) dai c.d. dirigenti illegittimi pronunciate dai Giudici di merito, dall'altro **ha fornito importanti principi (e limiti) in relazione alle modalità con le quali deve essere rilasciata la delega di sottoscrizione di cui all'art. 42 DPR 600/1973.**

  Tali principi sono poi stati recepiti e posti a fondamento di tutte le successive pronunce della Suprema Corte di Cassazione in materia di declaratoria di illegittimità degli avvisi di accertamento per violazione dell'art. 42, commi 1 e 3 DPR 600/1973. **Essi pertanto costituiscono diritto vivente e, come previsto dall'art. 360-bis n. 1 c.p.c. «giurisprudenza della Corte». Giova segnalare l'inciso spesso ricorrente nelle pronunce di seguito elencate ove si legge che all'arresto di questa Corte con le sentenze 22800, 22803 e 22810 «*si ritiene senz'altro dare continuità*»** (cfr Cassazione, n. 13709/2016), **o, ancora, che trattasi di «*ormai consolidato orientamento*».**

Si citano, fra le innumerevoli pronunce successive a quelle del 09.11.2015 (ossia 22800, 22803, 22810): Cass. civ. Sez. VI - 5, Sent., 23-11-2015, n. 23871, Cass. civ. Sez. V, Sent., 02-12-2015, n. 24492, Cass. civ. Sez. V, Sent., 11-12-2015, n. 25017, Cass. civ. Sez. V, Sent., 16-12-2015, n. 25280, Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 17-03-2016, n. 5360, Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 12-05-2016, n. 9736, Cass. civ. Sez. V, Sent., 21-06-2016, n. 12781, Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 05-07-2016, n. 13709, Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 03-10-2016, n. 19761, Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 20-12-2016, n. 26295.

- (***passaggio di un ricorso***): **A fronte appunto di tale consolidato, orientamento della Suprema Corte controparte non offre alcun elemento per mutare l'orientamento della giurisprudenza, ma si limita a citare pronunce, oltre che datate, minoritarie della Cassazione. La nuova previsione di cui all'art. 360-bis n. 1 c.p.c. onera il ricorrente del compito di inserire formalmente nel ricorso elementi che siano in grado di giustificare orientamenti giurisprudenziali contrari a quello consolidato e privilegiato nella sentenza impugnata (.....). Non essendo stato minimamente assolto tale onere dalla parte ricorrente, evidente che già per queste ragioni non potrà che addivenirsi alla declaratoria di inammissibilità del motivo di ricorso sollevato** (Cassazione, sentenza n. 15523/2012): «*In applicazione dell'art. 360 bis, primo comma, n. 1, cod. proc. civ., deve essere dichiarato inammissibile, per contrasto con la suddetta disposizione, il ricorso per cassazione che non solo non è conforme allo schema di cui all'art. 360 cod. proc. civ. (e, per tale ragione, è inammissibile) ma le cui (inammissibili) censure sono prospettate sul presupposto della contestazione dell'interpretazione della normativa applicabile adottata dalla sentenza impugnata - conforme alla consolidata giurisprudenza di legittimità - senza però offrire elementi validi a modificare i suddetti orientamenti*»

- ***ATT.NE all'importanza dell'art. 375 c.p.c. .***

- È importante premettere (vieppiù) che la Suprema Corte **si pronuncia d'ufficio ai sensi dell'art. 363 c.p.c.,** ossia, nonostante l'inammissibilità del motivo di ricorso per cassazione agli stessi prospettato, i Giudici di legittimità reputano di affrontare la questione giuridica sottesa per la sua importanza. Il c.d. «*principio di diritto nell'interesse della legge*» pronunciato dalla Corte comporta la **creazione di un precedente giurisprudenziale** .

- Così si esprime la **Cassazione n. 22810/2015**: «*Nonostante l'inammissibilità, la Corte reputa di affrontare egualmente la questione giuridica nell'ottica di cui all'art. 363 c.p.c. giacché la questione si presenta di particolare importanza avendo determinato, con ampio risalto mediatico**, caotiche interpretazioni in sede di merito***».

- ***Corte di Cassazione, sentenze n. 22803 e n. 22800 del 9.11.2015:***
- «…***l'art. 42 prevede la delega amministrativa per singoli atti»***. La delega, come qualsiasi atto amministrativo deve essere dunque **circostanziata**, ovvero permettere la sottoscrizione di quel preciso e circostanziato atto ad un altro, (come verrà di seguito evidenziato) ben specificato e identificato impiegato della carriera direttiva.
- Quali sono gli ulteriori requisiti che deve possedere a delega? La Cassazione censura i c.d. ordini di servizio "in bianco". Seppure a giudizio della Cassazione 22803/2015 non sia decisiva la modalità di attribuzione della delega tramite ordine di servizio o atto proprio, la stessa deve avere specifici requisiti: «… *unitamente alle **ragioni della delega** (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc.) **il termine di validità** e **il nominativo del soggetto delegato**. Non è sufficiente, (…) l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alla generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica. Devono, quindi, ritenersi illegittime le deleghe "impersonali", anche "ratione officii", senza indicare nominalmente il soggetto delegato e tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo **(…). La cd delega "in bianco**", priva del nominativo soggetto delegato deve quindi essere considerata nulla non essendo possibile verificare agevolmente da parte del contribuente se il delegatario avesse il potere di sottoscrivere l'atto impugnato e non essendo ragionevole attribuire al contribuente una tale indagine amministrativa al fine di verificare la legittimità dell'atto (continua*

- (continua)
- I principi affermati dalle recenti sentenze della Corte di Cassazione erano già stati fatti propri dalla **CTP di Treviso n. 659/03/2014 del 26.02.2014**, la quale aveva avuto modo di precisare che la delega « … *non può che essere puntuale anche nell'indicazione della persona del delegato poiché il solo possesso di una qualifica o di una delega generica con riferimento unicamente alla funzione, prescindendo dalla persona fisica che la esercita al momento in cui la delega stessa viene esercitata*, ***non è idoneo a soddisfare la ratio legis*** *che è quella di riferire il potere di organizzazione al capo dell'Ufficio secondo le precise –* ***e non discrezionali*** *– disposizioni normative atte e cioè, nel caso, stante la sanzione di nullità, a dimostrare concretamente l'intendimento di fiducia tra delegante e delegato*». ***(simile Cassazione 24494 del 02.12.2015)***
- **Sono tre i requisiti** che, secondo il recente insegnamento dato dalla Suprema Corte (specificatamente nella sentenza n. 22803/2015), la delega alla sottoscrizione, rilasciata per ogni singolo atto, deve avere: 1) l'indicazione delle ragioni che hanno portato il capo dell'ufficio a delegare il potere che la legge attribuisce allo stesso; **2) il termine di validità entro il quale la delega può essere esercitata; 3) il nominativo del soggetto a cui viene conferita la specifica delega.**

Tratto da Finanza & Fisco 2015 (A. Bullo, E. De Campo).

- La Cassazione, con la sentenza 22800/2015 conferma i principi espressi già nell'**ordinanza n. 17400 dell' 11 ottobre 2012**, allorquando ebbe a precisare che «*La pronuncia del giudice di appello risulta invero esattamente conforme alla giurisprudenza ripetuta di questa Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14626 del 10/11/2000;Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14195 del 27/10/2000), senza che si ravvisino ragioni per mutare detto orientamento, giurisprudenza secondo la quale: "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* ***(cfr. Cass. ord. 24316 del 04.10.18, nda)*** *.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*».
- Nella medesima direzione si esprime altresì la **sentenza n. 14942 del 14 giugno 2013 della Suprema Corte** di Cassazione: « *Da tempo, nella giurisprudenza di legittimità si è affermato l'orientamento secondo cui: "In tema di imposte sui redditi, deve ritenersi, in base al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 1 e 3, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo. Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato" (Cass. 14195/00) (…). 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*****».**

- (A parere di chi scrive, e non solo) la delega di sottoscrizione dovrebbe essere **allegata *ab origine* all'atto impositivo**. Infatti il contribuente che riceve un avviso di accertamento non è tenuto a fare un atto di fede nei confronti dell'Ufficio e fidarsi dell'esistenza delle delega (C.T.P. di Udine 151/01/2013), ma ha il diritto di sapere, al momento del ricevimento dell'atto (e non quindi successivamente in sede giudiziale), che esiste una delega a tutti gli effetti valida (si cita su tutte la **CTR del Veneto n. 1166/1/2014** che ha non solo censurato la delega di firma prodotta dall'Ufficio in quanto illegittima ma ha altresì inflitto 10.000,00 € di spese di lite ai danni di controparte) potendo infatti il contribuente decidere di impugnare l'atto anche contestando la sola illegittimità della delega stessa . Diversamente si ritiene violato il diritto costituzionale di difesa di cui all'art. **24 cost**.. Così facendo si sta argomentando in termini di motivazione e non di prova: la delega è cioè un possibile motivo di ricorso e non una (mera) prova.
- A. Bullo e E. De Campo - «*Corte costituzionale 17/3/2015, n. 37 Aspetti di riflessione e punto di vista della più recente giurisprudenza tributarie e non*» in *Il commercialista Veneto* n. 226 – luglio/agosto 2015.
- Tali conclusioni sono condivise anche da Alberto Buscema «*L'avviso di accertamento privo di delega alla sottoscrizione: un caso di nullità occultata*» in *Il Fisco* n. 41 del 2 novembre 2015 il quale afferma che a sostegno dell'obbligo di allegazione della delega depone anche l'**art. 6 dello Statuto del Contribuente** che ha introdotto un grande principio di civiltà giuridica stabilendo che "**l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati".**
- In riferimento alla differenza tra prova e motivazione si rinvia a: A. Bullo, C. Nocera, in *Il Sole 24 Ore* (Il Dossier del lunedì), n. 144 del 26 maggio 2008, pag. 3.

- **Per la Cassazione n. 2999/1987**: <<Da tali premesse questa corte ha già dedotto la conseguenza che la **nullità dell'avviso dell'accertamento sussiste** quando esso sia inidoneo a tutelare le predette esigenze e, quindi, oltre che nei casi di totale mancanza della motivazione, "anche nei casi ad essa equiparabili, **quali sono quelli di motivazione soltanto apparente stereotipata**, ***contenente frasi di mero stile che, per la loro genericità, sono applicabili ad una serie indeterminata di casi a qualsiasi accertamento, perché prive di riferimenti al caso concreto*** (Cass. 1985 n. 4129; 1984 n. 4541; 1983 n. 5325), nonché nelle ipotesi in cui, essendo previsto un parametro legislativo di riferimento, esso non sia stato rispettato, nell'atto di accertamento (Cass. 1985 n. 4129). …>>

- …giacchè **l'autografia** della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge" (Cass. 4555/15, 25773/14, 1425/13, 11458/12, 13461/12, 6616/11, 4283/10, 4757/09 14894/08, 4923/07, 9779/03, 2390/00; cfr. Corte Cost. n. 117/00***)- è appena il caso di ricordare che nelle imposte dirette, Iva e registro (avv acc/liq) è espressamente previsto a pena di nullità (n.d.A.).***
- Inoltre, costituisce *ius receptum* il principio per cui**, in mancanza di una sanzione espressa** (***e quindi diversamente dall'avviso di accertamento, che a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato***), **opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana**, sicchè, **atteso il principio di tassatività delle nullità, tale sanzione non può trovare applicazione (Cass. 24492/15), come è stato specificamente affermato, oltre che per la cartella esattoriale (Cass. 13461/12), il diniego di condono (Cass. 11458/12 e 220/14), l'avviso di mora (Cass. 4283/10) e l'attribuzione di rendita (Cass. n. 8248/06), anche per la omessa sottoscrizione del ruolo (Cass. 24322/14), non rinvenendosi alcuna sanzione di nullità nel D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, u.c..**

- **Cassazione ORDINANZA 19130 del 01.8.2017**: *<<..che, del tutto correttamente, la CTR ha richiamato il principio, secondo il quale in tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 deve* ***necessariamente indicare il nominativo del delegato****,* ***pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo,*** *sicché non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore (Sez. 5, n. 22803 del 09/11/2015); che, d'altronde,* ***in caso di contestazione****,*

  l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare ***l'esistenza della delega*** *e* ***l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva*** *(Sez. 6-5, n. 9736 del 12/05/2016; Sez. 5, n. 12781 del 21/06/2016); che, con una valutazione assolutamente logica e congrua e dunque incensurabile in questa sede, la CTR ha motivatamente rilevato che l'Amministrazione non aveva fornito una sufficiente prova in ordine all'esistenza della delega>>.*

- **Cassazione ORDINANZA 24123 13.10.2017**: *<<che ulteriore e assorbente ratio della decisione è che la delega conteneva il potere del delegato entro limiti di importo inferiori rispetto a quelli oggetto di accertamento; …che il motivo è inammissibile perché, diversamente da quanto sostiene la ricorrente, la Ctr ha tenuto conto della provenienza del provvedimento da parte del dirigente dell'Area controllo, reputando tuttavia* ***che il potere di firma, secondo la delega, era contenuto entro i limiti di importo che nella specie risultavano superati****>>*

- **Cassazione 12830 del 22.5.2017 ORDINANZA:** La sentenza impugnata **collide evidentemente con tale principio di diritto laddove, senza alcun fondamento giuridico, afferma che la delega di funzioni/firma è atto privo di rilevanza esterna, così omettendo il necessario giudizio di merito sulla delega prodotta in prime cure dall'Agenzia fiscale.** .. La sentenza impugnata è palesemente difforme da tale principio di diritto, **avendo apoditticamente/genericamente e non analiticamente/specificamente valutato i documenti controprobatori dimessi dalla contribuente a sostegno delle proprie allegazioni difensive ricalcate sull'onere probatorio spettantele ex art. 32, d.P.R. 600/1973.**

- **Cassazione ordinanza 17196 12.7.2017:** Considerato che il terzo motivo di ricorso, con il quale si prospetta la violazione degli artt.7,32 e 58 dIgs.n.546/1992, nonchè dell'art.2697 c.c., **sostenendosi che la CTP non avrebbe potuto ordinare il deposito della delega all'Agenzia delle entrate, è manifestamente fondato,** ove si consideri che in caso di contestazione, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni;.. Considerato che la CTR non si è uniformata a tali principi **e che non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori,** in ragione del fatto che non sussiste l'impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell'altra, mentre le parti possono sempre produrre, anche in appello, nuovi documenti nel rispetto del contraddittorio, ai sensi dell'art. 58, secondo comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546- cfr Cass 14 giugno 2013 n 14942 Cass 21 giugno 2016 n. 12781-;

- ***Cassazione sentenza 6636 2016: <<***Come questa corte ha già affermato, nel **procedimento tributario la motivazione dell'avviso di accertamento** assolve a una pluralità di funzioni, e tra questa anche alla funzione di garanzia del diritto di difesa del contribuente (v. Sez. 5" n. 22003-14). Tale funzione è assolta certamente delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa, ma anche consentendo l'esplicazione di una corretta dialettica processuale; e dunque presuppone la salvaguardia finanche dell'onere del contribuente di enunciare motivi di ricorso specifici a pena di inammissibilità, mercé leggibili argomentazioni contrapposte a quelle fondanti la pretesa impositiva. Questo, anche in ossequio al principio costituzionale di buona amministrazione, implica che sia previamente esercitata un'azione amministrativa efficiente e congrua alle finalità della legge, che permetta infine di comprendere la effettiva (**non meramente astratta**) ragione della decisione adottata. **Il che non è laddove l'ente impositore, enunciando la pretesa in rapporto a un'allegata condizione di fatto, ometta di indicare, nell'atto, quali siano le fonti documentali da cui quella condizione sia stata desunta>>.**

- ***Corte di Cassazione n. 22800/2015:*** *<<…Ciò in quanto l'art. 42 prevede la delega amministrativa per singoli atti, …Ove il contribuente contesti —**anche in forma generica**- la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto (art. 4 .1 dpr 600/1972), è onere della Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato. >>*

- ***Corte di Cassazione n. 22803/2015*** : *<<Va, al riguardo, osservato come non appaia decisiva la modalità di attribuzione della delega che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purché venga indicato, unitamente alle **ragioni della delega** (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc) il **termine di validità** e **il nominativo del soggetto delegato**. Non è sufficiente, in entrambe le tipologie di deleghe (di firma o di funzione) l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alla generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica. Devono, quindi, **ritenersi illegittime le deleghe "impersonali**", anche "ratione officii", senza indicare nominalmente il soggetto delegato e tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo.*

- ***Corte di Cassazione ord. n. 24123/2017:*** *<<…che tale considerazione è irrilevante, perché nella sentenza non si sostiene nulla diverso, posto che la ratio della decisione non è da ravvisare nella ritenuta inidoneità dello strumento utilizzato per la delega,* ***ma nella sopravvenuta inefficacia di essa nel momento in cui fu posto in essere l'accertamento, a causa del trasferimento del dirigente che l'aveva rilasciata****; che ulteriore e assorbente ratio della decisione è che la delega conteneva il potere del delegato entro limiti di importo inferiori rispetto a quelli oggetto di accertamento…*
- *che nel motivo in esame la ricorrente (A.E. n.d.A) sostiene infine, di là dai rilievi che precedono sulla efficacia della delega, che «il provvedimento amministrativo non dotato di discrezionalità, come avviene nel caso del diritto tributario, non può essere* ***annullato per un vizio meramente formale****»;* ***che il rilievo è infondato…>>.***

- ***Corte di Cassazione ord. n. 24123/2017:*** *<<…che tale considerazione è irrilevante, perché nella sentenza non si sostiene nulla diverso, posto che la ratio della decisione non è da ravvisare nella ritenuta inidoneità dello strumento utilizzato per la delega,* ***ma nella sopravvenuta inefficacia di essa nel momento in cui fu posto in essere l'accertamento, a causa del trasferimento del dirigente che l'aveva rilasciata****; che ulteriore e assorbente ratio della decisione è che la delega conteneva il potere del delegato entro limiti di importo inferiori rispetto a quelli oggetto di accertamento…*
- *che nel motivo in esame la ricorrente (A.E. n.d.A) sostiene infine, di là dai rilievi che precedono sulla efficacia della delega, che «il provvedimento amministrativo non dotato di discrezionalità, come avviene nel caso del diritto tributario, non può essere* ***annullato per un vizio meramente formale****»;* *che il rilievo è infondato…>>.*

- Per la CTR Sicilia **n. 1461/2018**, **sono nulle le notifiche di atti esattoriali effettuate a mezzo pec, se l'oggetto del messaggio di posta elettronica certificata inviato al contribuente è rappresentato da un semplice file .pdf piuttosto che dal più noto ed esaustivo formato .p7m**.
  Secondo la stessa: "*Fermo restando che, a decorrere dal 1°giugno 2016, la notifica della cartella esattoriale può essere eseguita, con le modalità previste dal D.P.R. n. 68/2005, a mezzo di posta elettronica certificata,* ***tale notifica*** **non è valida** ***se effettuata tramite messaggio di posta certificata contenente il file della cartella*** **con estensione diversa da ".p7m"***, **essendo tale estensione l'unica idonea a garantire non solo l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico, ma anche la firma digitale e l'identificabilità del suo autore e pertanto la paternità dell'atto.** *Contrariamente, con la notifica in* **formato ".pdf "o in formato ".doc"***, come nel caso di specie, non viene prodotto l'originale del documento notificato, ma* **solo una copia elettronica senza valore** *perché priva di attestato di conformità da parte di un Pubblico Ufficiale.*".
  Ciò determina la nullità degli atti in un formato diverso dalla estensione "p7m", **non essendo il file .pdf idoneo a soddisfare i requisiti richiesti dal Legislatore al fine del corretto espletamento della notifica digitale**.

- **INAMMISSIBILE L'APPELLO VIA PEC SE IL PRIMO GRADO ERA CARTACEO**
- La **CTR Lazio n. 3014/18**, ha statuito come inammissibile l'appello dell'Agenzia delle entrate affermando che se il contribuente utilizza in primo grado le vecchie modalità cartacee, il fisco non potrà in appello avvalersi della Pec.

I diritti del contribuente dopo la conclusione della verifica:

Art. 12, comma settimo, L. n. 212 del 2000

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.

L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Quindi, l'urgenza non deve essere solo particolare (elemento fattuale) ma, vieppiù, motivata (elemento che dovrà poi trovare riscontro fattuale). I due requisiti (particolare E motivata) sono diversi tra loro, ovviamente.

Cassazione 22320 del 03.11.2010 (pro contribuente); Cassazione 18906 del 16.9.2011 (accertamento NULLO se non si rispettano i 60 gg- cfr Corte Cassazione SSUU 18184/2013-) e ciò vale non solo nella verifica ma anche in un mero reperimento di documenti fiscali.

Corte di Cassazione SSUU 29.7.2013 n. 18184 : *<<In conclusione, deve essere enunciato il **seguente principio di diritto**: in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, **salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza**, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del **contraddittorio procedimentale**, il quale costituisce **primaria** espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. **Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio**>>.*

CTR Toscana, 11 dicembre 2012 n. 84 :.. La prescrizione, infatti, è un istituto giuridico il cui maturarsi è facilmente computabile e verificabile e pertanto, **se l'Ufficio si è attivato solo tardivamente**, nell'imminenza della scadenza del termine prescrizionale **non può che imputare a sé stesso tale evento.**

CTP di Venezia 6.6.2011 n. 51 :<<*Nel caso specifico l'Amministrazione avrebbe dovuto comunque aspettare il termine dei 60 giorni e solo dopo notificare l'avviso di accertamento, cosa che non è avvenuta. Riguardo alla tempistica delle prescrizioni, è comunque onere dell'Amministrazione Finanziaria prevederle ed organizzarsi di conseguenza affinchè si abbiano i recuperi legittimi, nei tempi a lei concessi. …E' infatti proprio riguardo alla tempistica ossia prima che terminino i sessanta giorni che* ***l'A.F. è privata del potere di emettere l'atto di accertamento*** *con conseguente carenza di potere e derivata nullità dell'atto>>.*

Corte di Cassazione n. 6088/2011 *<<Dalla lettura della norma emerge, per la corrispondenza del termine di emissione dell'avviso con quello concesso al contribuente per comunicare osservazioni e richieste, che il suddetto termine è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla emissione di un avviso di accertamento ed in tal senso il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento,* ***senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. Peraltro, in ipotesi di termine non perentorio (come ritenuto dalla ricorrente) non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata nella medesima norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, solo in "casi di particolare e motivata urgenza****>>.*

Corte di Cassazione n. 14129/2015 merita di essere letta e analizzata (non condivisibile da chi scrive).

***Corte di Cassazione n. 23050/2015*: <<**Discende da tale impostazione che **tanto la disciplina procedimentale delle fattispecie abusive, in materia di imposte dirette, dettata dall'art. 37 bis, comma 4, quanto quella prevista dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7,** debbono essere **unitariamente interpretate** alla stregua degli specifici riferimenti tratti dalla giurisprudenza Eurounitaria secondo cui "il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo"….

…Alla luce delle considerazioni che precedono appare infine evidente che nessun rilievo può assumere la mancata allegazione di specifici pregiudizi subiti in conseguenza del mancato rispetto del termine, dovendosi come detto tale pregiudizio ritenersi di per sè conseguire alla violazione della regola procedimentale in quanto posta a tutela di fondamentale diritto di difesa del contribuente. **A fortiori in un caso quale quello di specie in cui l'intenzione di avvalersi del termine concesso era stata espressamente manifestata dalla contribuente, con *l'annunciato proposito di presentare chiarimenti ulteriori* rispetto a quelli presentati nella *diversa* ancorchè parallela sede dell'incontro finalizzato alla verifica della possibilità di addivenire ad un accertamento con adesione>>.**

Cassazione, ordinanza n. 3060 08.02.2018: **<<Va ribadito che: -«La garanzia di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000 n. 212 si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, come prescrive l'art. 52, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633» (Sez. 5, Sentenza n. 15624 del 09/07/2014, Rv. 631980 - 01); -«*In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione, e solo dal* rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212» (Sez. 5, Sentenza n. 7843 del 17/04/2015, Rv. 635300 - 01)>>.**

- 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 (Mario Rossi).
- **STAMPA ed EMISSIONE sono due attività differenti.**
- [1] Giova chiedersi chi possa rispondere degli addebiti contenuti in cartella e relativi all'aggio di riscossine/interessi?
- ***Corte di Cassazione ord 28741 e sent 28684 entrambe del 09.11.2018 merita la lettura e studio.***

- **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" (cfr CTP Venezia n. 608/3/2015 del 15.9.2015).***

- **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

- **Cartelle di pagamento notificate via PEC: per la CTP di Lecce n. 611/2016 e per la CTP di Napoli n. 1817/2016 sono illegittime.**

CTR Puglia, n. 4, 20.01.2009

Nel caso di accessi e verifiche fiscali l'art. 52, comma 1, del D.P.R. n.633/72, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73 , non prevede la delegabilita' del potere autorizzativo che, quindi, resta sempre di competenza del capo dell'Ufficio, come avviene nel caso degli altri atti amministrativi. Pertanto, un accesso ispettivo a firma del capo area controllo, anche se autorizzato dal capo Ufficio, e' sempre nullo.

Né la volontà del legislatore sembra essere diversa da quella risultante dal significato letterale delle parole usate nell'art. 52 del D.P.R. 633/72; tanto emerge chiaramente dal raffronto di detta disposizione con quella contenuta nell'art. 42 del D.P.R. n. 600/72, che testualmente prescrive: "Gli accertamenti in rettifica o gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell 'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"

Gli avvisi di accertamento dunque possono legittimamente promanare da un funzionario a ciò delegato dal direttore dell'ufficio tributario, in quanto ciò è espressamente previsto dalla norma al riguardo; analoga possibilità di delega non è stata espressa dal legislatore in riferimento all'autorizzazione per l'accesso nei locali del contribuente.

Art 191 cpp, art 70 DPR 600/1973; art 75 DPR 633/'72. Cass 9320 11.6.2003.

Art. 112. (Corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato) Il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa; e non puo' pronunciare d'ufficio su eccezioni, che possono essere proposte soltanto dalle parti.

Art. 115.(Disponibilità delle prove) Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero **nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita.**
Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza.

Art. 116. (Valutazione delle prove) (…) Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo.

Art. 327.(Decadenza dall'impugnazione) Indipendentemente dalla notificazione l'appello, il ricorso per Cassazione e la revocazione per i motivi indicati nei numeri 4 e 5 dell'articolo 395 non possono proporsi dopo **decorsi sei mesi dalla pubblicazione della sentenza**

Art. 329.(Acquiescenza totale o parziale) Salvi i casi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395, l'acquiescenza risultante da accettazione espressa o da atti incompatibili con la volonta' di avvalersi delle impugnazioni ammesse dalla legge ne esclude la proponibilita'.
L'impugnazione parziale importa acquiescenza alle parti della sentenza non impugnate.

Art. 330. (Luogo di notificazione della impugnazione)

- Quando manca la dichiarazione di residenza o l'elezione di domicilio **e, in ogni caso, dopo un anno dalla pubblicazione della sentenza**, l'impugnazione, se è ancora ammessa dalla legge, si notifica **personalmente** a norma degli articoli 137 e seguenti.

Art. 287-288 correzione delle sentenze e delle ordinanze.

- **Cassazione 12932/2015 ORDINANZA**:<< *Ora, appare evidente la piena conformità a legge della sentenza impugnata che, **considerando priva di alcun valore probatorio la data di spedizione della raccomandata risultante dall'avviso di ricevimento** in quanto **priva di fede privilegiata** non accompagnata da alcuna attestazione da parte dell'ufficiale postale, ne ha fatto discendere l'inammissibilità dell'appello in assenza di ulteriori elementi, che spettava all'Agenzia dedurre e provare, idonei a conclamare la tempestività dell'impugnazione. Il ricorso (*di Agenzia, n.d.A.*) va quindi rigettato*>>.

- **Art. 68. Pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo**
- 1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui e' prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fisca1i, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto gia' corrisposto.
- 2**. Se il ricorso viene accolto**, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, **deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni** *dalla notificazione della sentenza.*
- 3. Le imposte suppletive e le sanzioni pecuniarie debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.

Articolo 56 - Notificazione e motivazione degli accertamenti.

Le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai contribuenti, mediante avvisi motivati, nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi, da messi speciali autorizzati dagli uffici dell'imposta sul valore aggiunto o dai messi comunali.

Negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere indicati specificamente, a **pena di nullita',** gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui e' 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.
Negli avvisi relativi agli accertamenti induttivi devono essere indicati**, a pena di nullita',** l'imponibile determinato dall'ufficio, l'aliquota o le aliquote e le detrazioni applicate e le ragioni per cui sono state ritenute applicabili le disposizioni del primo o del secondo comma dell'art. 55.

Nelle ipotesi di cui al quarto comma dell'art. 54 e al terzo comma dell'art. 55 devono essere inoltre indicate, **a pena di nullita'**, le ragioni di pericolo per la riscossione dell'imposta.

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 ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.
L'accertamento e' nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma.
I provvedimenti emanati ai sensi degli articoli 38-bis1, 38-bis2 e 38-ter possono essere notificati anche tramite mezzi elettronici.

Per la Cassazione n. 4624/2008: <<È illegittimo l'avviso di accertamento fondato sulla mera applicazione dei coefficienti e parametri presuntivi di reddito derivanti dal c.d. redditometro laddove l'Amministrazione finanziaria **abbia omesso di dare contezza, in sede di motivazione dell'atto impositivo, delle puntuali e dettagliate deduzioni difensive presentate dal contribuente a seguito della relativa richiesta di chiarimenti formulata nei proprî confronti**>>.

Per la Cassazione n. 22464/2015: <<...*Ed ha osservato che alla puntuale e dettagliata elencazione degli errori connessi dai verificatori "e che inficiano il risultato ottenuto"* ***non aveva fatto seguito "una puntuale contestazione da parte dell'ufficio, il quale si era limitato a svolgere mere argomentazioni di stile, non sufficienti a scalfire le prove offerte dal contribuente****. …Con riguardo all'accertamento delle imposte dirette a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, e art. 42 - come questa Corte ha avuto modo di chiarire - "per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti. >>.*

Per l'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 28740 del 30.11.2017:

<<… *Ciò posto, va ribadito il consolidato orientamento di questa Corte, cui non si è attenuta la CTR, secondo cui in ipotesi di accertamento induttivo, ai fini delle imposte sui redditi l'ufficio deve tener conto anche delle componenti negative di reddito,* ***dato che, diversamente, si assoggetterebbe a imposta il profitto lordo, anziché quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost. Né a ciò è di ostacolo l'articolo 109 del TUIR (d.P.R. n. 917 del 1986), in base al quale i costi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico.*** *Questa Corte ha, infatti, ripetutamente statuito che la norma non è applicabile in caso di rettifica induttiva, in cui alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza percentuale dei costi (Cass. n. 1166/2012, n. 3995/2009, n. 28028/2008, n. 640/2001, n. 3317/1996 e, più recentemente, Cass. n. 3567 del 2017; v. anche circolare dell'Agenzia delle entrate 32/E/2006). ..>>*

- L'inesistenza del dolo o della colpa, integrano le c.d. cause di esclusione della punibilità che tra loro si distinguono, principalmente, in
- **errore sul fatto che integra la violazione**. Ciò si verifica per lo più su valutazioni, per le quali gioca un ruolo fondamentale l'esatta percezione del fenomeno da valutare e degli elementi che influenzano la stima, oppure ancora quelle in cui la violazione sia connessa con l'indeterminatezza delle richieste di informazioni dell'amministrazione finanziaria;
- **errore di diritto**. Quando la violazione è attribuibile a un errore che riguarda la normativa e lo stesso derivi tanto dall'ignoranza dell'esistenza della norma, quanto ad una non corretta interpretazione della stessa.
- **fatto addebitabile a terzi.** Si manifesta ogniqualvolta il pagamento del tributo sia stato delegato ad un soggetto terzo ed il mancato adempimento della delega coincide con i fatti che, in quanto integranti gli estremi di un reato, abbiano formato oggetto di una formale denuncia penale.
- **forza maggiore.** Si ha quando la violazione è dovuta esclusivamente ad eventi estranei alla volontà dell'autore della violazione. L'ignoranza può costituire causa di non punibilità solo qualora si possa considerare inevitabile, la giurisprudenza ha più volte chiarito che tale circostanza ricorre quando la mancata conoscenza della norma non è ovviabile attraverso l'ordinaria diligenza nell'onere di documentarsi sulla legislazione vigente.
- L'errore interpretativo esclude, la punibilità quando è determinato da **obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme** alle quali si riferiscono.

- Con la **sentenza 16 marzo 2009, n. 6315 le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione** in merito alla giurisdizione tributaria ex art. 2 del D.lgs. 546/92, hanno statuito che: «La *giurisdizione del giudice tributario, fissata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, non ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria,* ***ma investe tutte le fasi del procedimento che ha portato all'adozione ed alla formazione di quegli atti****, tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o regolarità (formale o sostanziale) di un atto istruttorio prodromico* ***può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, di quello finale impugnato*****».** Ancora, una volta, quindi, viene confermato il principio di ***illegittimità derivata*** dell'atto finale del procedimento amministrativo, in caso di irregolarità/illegittimità dell'attività prodromica all'emanazione dell
- 'atto finale.
- Così si esprime la **Cass. con ordinanza del 18.3.2015, n. 5336**: «*Quanto ai ricorsi per cassazione contro i soci, rubricati ai nn. 10358 e 10848 R.G., il Collegio osserva che - poichè gli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci sono basati sull'imputazione ai soci medesimi, pro quota, del reddito accertato nei confronti della società (art. 5 TUIR) e i soci hanno impugnato tali avvisi di accertamento non per ragioni personali, ma contestando l'accertamento operato nei confronti della società -* ***la definizione dell'impugnativa dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società vincola la definizione dell'impugnativa degli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci. Il giudicato che con la presente pronuncia si forma sulla sentenza di annullamento dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società (sent. n. 26/28/12) impone l'annullamento degli avvisi di accertamento emessi per trasparenza nei confronti dei soci, cosicchè le sentenze della Commissione Tributaria Regionale che tali avvisi hanno annullato risultano conformi a diritto e i ricorsi per cassazione avverso tali sentenze vanno rigettati***».

- Ancora, così si esprime **Cassazione sentenza del 4.12.2015, n. 24793**: « … *Al riguardo va preliminarmente ricordato che, in via generale, questa* ***Corte*** *ha più volte ribadito (sentt. nn****. 6788/13, 2137/14)*** *che, in tema di effetti del giudicato, la sentenza* ***che sia passata in giudicato****, oltre ad avere un'efficacia diretta tra le parti, i loro eredi ed aventi causa****, ne ha anche una riflessa,*** *poichè, quale affermazione oggettiva di verità, produce conseguenze giuridiche* ***anche nei confronti di soggetti rimasti estranei al processo nei quali sia stata resa qualora essi siano titolari di diritti dipendenti dalla situazione definita in quel processo, o comunque subordinati a questa.*** *In coerenza con tali principi si è altresì precisato,* ***nella materia tributaria, che la sentenza favorevole alla società contribuente, che esclude il conseguimento di superiori ricavi non contabilizzati a fini IRAP, divenuta irrevocabile per mancata impugnazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, può essere utilizzata, nonostante la diversità delle imposte, dal socio come prova nel giudizio tributario per contestare ai fini IRPEF i presunti utili percepiti nell'esercizio della medesima attività d'impresa, posto che, anche in difetto di espressa previsione legislativa, l'esclusione dello stesso dato economico e fattuale di partenza fa venir meno, di riflesso, anche la fonte giustificativa dei pretesi redditi incassati dal socio (sent. 24049/11)***

- ***Inammissibilità ovvero illegittimità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate per violazione e falsa applicazione degli artt. 20 d.lgs. 10.3.2000 n. 74; 654 c.p.p.; 4 l. 20.3.1865 n. 2265 all.E; 12 d.l. 10.7.1982 n. 429 conv. in l. 7.8.1982 n.516***

- **L'art. 4 L. 2265/1865 all. E), ancor oggi in vigore**, testimonia l'importanza sistematica della obbligatoria conformazione dell'Amministrazione finanziaria agli accertamenti giudiziali definitivi di fatti economici rilevanti ai fini tributari.La citata disposizione rappresenta il referente normativo da cui far discendere la necessitata valutazione in sede tributaria dell'intervenuta sentenza penale definitiva, resa sui medesimi fatti su cui si basa la pretesa amministrativa avanzata.
- La stessa **Corte Costituzionale (sentenza n. 264/1997**) ha statuito nel senso che il potere attribuito all'Amministrazione finanziaria di verificare l'eventuale rilevanza fiscale del fatto penalmente accertato, ai fini dei conseguenti provvedimenti, deve essere esercitato in conformità al principio, desumibile dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, secondo cui la pubblica amministrazione ha l'obbligo di conformarsi al giudicato dei tribunali.
- Se intendesse discostarsi da quanto statuito irrevocabilmente dal giudice penale, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe quantomeno motivare le ragioni di tale atteggiamento, *a fortiori* in un contesto in cui i fatti economici oggetto di giudicato penale rappresentano i medesimi fatti economici generatrici della pretesa fiscale.
- Anche il **Consiglio di Stato, sez. II, nell'adunanza 13 luglio 2011 (affare 02164/2010**) ha riconosciuto la necessità da parte dell'Amministrazione finanziaria di tenere in debito conto le risultanze del giudizio penale.
- Il Giudice Amministrativo riconosce, al di là del <<*principio della autonomia del campo tributario rispetto ai fatti accertati in sede penale*>>, la doverosità della condotta dell'Amministrazione finanziaria, la quale, anche nella prospettiva di <<*applicare nel caso in esame lo statuto del contribuente e ad evitare la tassazione di somme non entrate nella disponibilità del contribuente*>>, dovrebbe <<***desistere da ogni pretesa tributaria la cui fondatezza era già stata esclusa***>> **con sentenza penale passata in giudicato.**
- In particolare, l'art. 4 cit. impone all'amministrazione di conformarsi alla decisione giurisdizionale, sicché, in parte qua, le scelte dell'amministrazione risultano vincolate, poiché essa non può conservare determinazioni confliggenti con quanto statuito dalla sentenza già coperta dal giudicato.
- Ne consegue che, laddove l'amministrazione finanziaria, in sede di riesame della fattispecie a fronte dell'intervenuta decisione giurisdizionale che ha sindacato, anche solo in via incidentale il potere amministrativo, si discosti da essa, la relativa valutazione confliggente (e non conformativa alla prima) risulterà inevitabilmente contra *ius*.

- **Il giudice tributario, si ritiene, potrà trarre il suo convincimento da ulteriori elementi che sono allegati e dimostrati in giudizio ossia:**

- **dal contegno serbato dall'organo verificatore che, come detto, ha scientemente e correttamente deciso di non presentare denuncia di reato per l'anno d'imposta in oggetto (anno …);**
- **dal provvedimento adottato dal Pubblico Ministero che, come vedremo, a fronte della denuncia ha richiesto l'archiviazione non per prescrizione (o per altre cause di estinzione del reato), bensì per infondatezza della notizia di reato;**
- **dal provvedimento adottato dal GIP che ha emesso il decreto di archiviazione;**
- **dal contegno di controparte che, a fronte del decreto di archiviazione ha omesso di presentare, così come prescritto dall'art. 410 c.p.p. opposizione alla richiesta di archiviazione.**

- **Tutti questi elementi depongono incontrovertibilmente per la PRETESTUOSITÀ e STRUMENTALITÀ dell'inoltro di una infondata *notitia criminis* alla Procura per beneficiare del raddoppio dei termini. E con ciò configurandosi un ABUSO DEL DIRITTO AI DANNI DEL CONTRIBUENTE.**

- Affermare diversamente (ossia della sussistenza nel caso di specie dell'obbligo di cui all'art. 331 c.p.p.) significherebbe imputare ai meticolosi ed attenti funzionari verificatori una ipotesi, a loro danno, di possibile ***illecito penale (violazione dell'art. 361 c.p.) e ciò potrebbe comportare la necessità da parte di codesta On.le Commissione Tributaria di inoltro degli atti alla Procura della Repubblica ai sensi dell'art. 331, comma 4 c.p.p. a norma del quale*** « ***Se, nel corso di un procedimento civile o amministrativo, emerge un fatto nel quale si può configurare un reato perseguibile di ufficio, l'autorità che procede redige e trasmette senza ritardo la denuncia al pubblico ministero*»**.
- **Se, come ritiene invece codesta difesa, l'operato dei Funzionari verificatori, è conforme alla legge, ebbene, non si potrà che addivenire alla declaratoria di illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione dell'art. 43 DPR 600/1973.**
- **Peraltro, qualora controparte avesse ritenuto di discostarsi da questo precisa e netta presa di posizione da parte del PM avrebbe potuto/dovuto presentare opposizione alla richiesta di archiviazione ex art. 410 c.p.p.. Potere che controparte ha volontariamente deciso di non esercitare.**
- **Alla richiesta di archiviazione ha poi fatto seguito il decreto di archiviazione del GIP che ha fatto proprie le conclusioni formulate dal PM** ed ha peraltro così motivato:…

- ***L'innalzamento delle soglie di punibilità di cui al D.Lgs. n. 158/2015 ha ridisegnato il sistema delle sanzioni penali-tributarie: la sopravvenuta decadenza dal potere accertativo da parte dell'Agenzia delle Entrate (art 3 Cost)***

- **La Suprema Corte di Cassazione con la sentenza 12.7.2018 n. 18405** ha tracciato il perimetro per identificare in quali circostanze le sanzioni tributarie possono non applicarsi sulla base, per lo più, di quella che è la definizione di <<***incertezza normativa oggettiva***>>.

- Secondo i Supremi Giudici: <<*…per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, d'individuare con* ***sicurezza*** *ed* ***univocamente****, al termine di un procedimento* ***interpretativo*** *metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie…L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi,* ***non esaustivamente****: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula* ***dichiarativa*** *della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula* ***dichiarativa*** *individuata; 4) mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti* ***giurisprudenziali contrastanti****, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni* ***dottrinali;*** *10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente…>> (cfr. Cass. 13076/2015; 3113/2014).*