

ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE PROVINCIALE

Ufficio Controlli - Area Legale

e ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

**Reclamo / Ricorso introduttivo**

**e domanda di sospensione dell'Atto impugnato**

**Ricorrente:** nata a il residente in  
nella via n.4, codice fiscale

**Rappresentato e difeso da:** Eugenio Zirone, dottore commercialista, Codice fiscale

ZRNGNE69T01H118Z, con studio in Cagliari nella via Sidney Sonnino n.99 .

**Domicilio eletto:** Cagliari (cap 09127), via Sidney Sonnino n.99, presso lo studio del  
suindicato Difensore, telefono 070666161, fax 0706404920, PEC [ezirone@legalmail.it](mailto:ezirone@legalmail.it) .

**Atto impugnato:** Avviso di accertamento n./2014 notificato a mezzo  
del servizio postale in data 24 febbraio 2014.

**Parte resistente:** Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di - Ufficio Con-  
trolli.

**Oggetto:** Irpef, redditi di capitale - Anno d'imposta 2008.

Il sottoscritto dott. Eugenio Zirone, nella sua qualità di Difensore della signorina  
attuale Ricorrente, come da procura a margine del presente atto,

**propone ricorso**

avverso l'Avviso di accertamento n./2014 emesso nei suoi confronti e  
ricevuto a mezzo del servizio postale in data 24/02/2014, per i seguenti

**motivi**

La sottoscritta D. nata a il codice fiscale residente in nella via n.4,

**CONFERISCE**

al dott. Eugenio Zirone, iscritto all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Cagliari, ampio e illimitato mandato a rappresentarla e difenderla nel presente procedimento, in ogni sua fase, stato e grado, attribuendogli ogni più ampia facoltà di legge, ivi inclusa quella di proporre reclamo e di mediare ai sensi dell'art.17 bis del D.Lgs n.546/1992, farsi sostituire da altri professionisti per singoli incumbenti processuali, di conciliare, transigere, di rinunciare agli atti ed accettare l'altrui rinuncia.

La sottoscritta elegge domicilio, anche per le notificazioni relative al procedimento di reclamo e mediazione, presso lo Studio in Cagliari dell'indicato Procuratore.

Ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dal D.Lgs n.196/2003, la sottoscritta dichiara altresì di essere stato edotta che i suoi dati comuni e sensibili saranno utilizzati esclusivamente per fini giudiziari e a tal fine autorizza il trattamento di questi dati.

11/02/2014

**E' autentica**

11/02/2014

## **IN FATTO**

La Ricorrente era socia fin dalla sua costituzione, avvenuta nell'ottobre 2005, della società a responsabilità limitata [REDACTED], avente sede legale in [REDACTED] ed iscritta al Registro imprese della stessa città con n. [REDACTED]. La quota di partecipazione in tale Società, che operava nel campo delle demolizioni industriali e del recupero di rottami, è sempre stata pari al 48% del capitale sociale fino all'ottobre scorso in cui tale partecipazione è stata ceduta, come risulta dal Registro imprese.

Per quanto intuibile dall'Avviso impugnato, cui non è allegato alcuno dei documenti nello stesso richiamati, verosimilmente nel corso dell'anno 2011 sono stati notificati alla predetta Società uno o più PVC tra cui uno recante rilievi per l'anno d'imposta 2008, annualità rilevante in questa sede.

In ossequio alle disposizioni del caso (D.Lgs n.218/97), sempre dall'Avviso impugnato si desume come la Società abbia formalizzato la domanda di adesione al menzionato PVC, cui è seguita, nel febbraio 2012 l'emissione, da parte dell'Ufficio Controlli della DP di Cagliari dell'Agenzia delle Entrate, dell'Atto di Definizione n. [REDACTED]/2012.

Tale definizione ha comportato la liquidazione (in capo alla predetta Società) di una maggiore base imponibile ai fini Ires pari a €.90.975,00 e, conseguentemente, la pretesa di una correlativa maggiore imposta Ires pari a €.25.018,00 (pari al 27,50% della indicata base imponibile).

In data 24/02/2014 la signorina [REDACTED] ha ricevuto, a mezzo del servizio postale, l'Avviso di accertamento impugnato (allegato *sub* 1).

Con tale Atto, la resistente Agenzia delle Entrate - DP di [REDACTED] per l'anno d'imposta 2008, presume il conseguimento da parte della Ricorrente e dunque contesta alla medesima redditi di capitale in misura pari al 48% del maggiore reddito definito dalla Società partecipata di cui sopra, dunque per un valore di €.43.668,00.

La motivazione su cui poggia tale presunzione, riportata a pagina 3 dell'Avviso impugnato, è la seguente: *l'attribuzione ai singoli soci della società di capitali a ristretta base sociale di maggiori utili accertati nei confronti di quest'ultima, risponde a quello schema logico-giuridico che trova fondamento nel nostro sistema tributario ... Avuto riguardo alla sopra citata circostanza, questo Ufficio ritiene legittima la presunzione che tali somme siano state percepite dalla sig.ra [REDACTED]*

Trattandosi, nella presunzione dell'Ufficio, di dividendi, ovvero di utili distribuiti ad un socio detentore di una partecipazione qualificata, in applicazione dell'art.47 del Tuir, il suddetto importo di €43.668,00 concorre al reddito complessivo tassabile in capo al percettore/contribuente in misura pari al 40%, ovvero per €17.467,20 . Tale maggiore imponibile viene dunque contestato alla Ricorrente.

Poiché la signorina [REDACTED] nell'anno d'imposta 2008, aveva conseguito esclusivamente redditi di lavoro dipendente ritualmente corrisposti e dichiarati (nel modello 770) dalla [REDACTED] S.r.l., in ossequio alle disposizioni del caso la Ricorrente non aveva presentato alcun modello di dichiarazione annuale dei redditi.

L'Avviso di accertamento reca dunque la sommatoria dei redditi di lavoro dipendente pari a €18.507,00 (e relative ritenute ai fini Irpef) e del maggior reddito contestato dall'Ufficio pari a €17.467,20. Su tale reddito complessivo viene liquidata una maggiore imposta Irpef per €6.178,00, oltre Addizionali Regionale e Comunale all'Irpef rispettivamente pari a €309,00 e €71,00 .

Vengono quindi comminate sanzioni amministrative per un totale di €8.042,40 .

## **IN DIRITTO**

***1 - Violazione ed errata applicazione dell'articolo 43 del DPR n.600/1973. Violazione dell'art.41 bis del DPR n.600/1973.***

Come noto, secondo quanto disposto dalla norma emarginata per prima, *gli avvisi di ac-*

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

**Per l'anno d'imposta 2008 il termine di decadenza appena riportato decorreva il 31 dicembre 2013.**

**L'Avviso di accertamento impugnato è stato emesso in data 10/02/2014 e notificato il successivo 24/02/2014, ovvero ben oltre un mese la decorrenza del termine normativamente previsto.** L'Atto avverso cui ci si oppone risulta dunque radicalmente ed insanabilmente illegittimo.

In una prospettiva che risulta di minore rilievo in questa sede, appare altrettanto illegittimo qualificare ai sensi dell'art.41 *bis* (del DPR n.600/1973, rubricato *Accertamento parziale*) lo stesso Avviso di accertamento. Non ci si capacita infatti di come l'Agenzia delle Entrate, successivamente alla notifica dello stesso Avviso – "tardiva" di quasi due mesi come appena indicato – possa procedere ad ulteriori azioni accertatrici nei confronti della Ricorrente medesima dal momento che il proprio relativo potere è decaduto precedentemente.

***2 - Vizio di motivazione. Violazione dell'articolo 42 del DPR n.600/1973. Violazione dell'articolo 7 della Legge n.212/2000.***

Dalla lettura ed analisi dell'Avviso di accertamento impugnato emerge chiaramente come dell'adesione perfezionata dall'Ufficio di Cagliari nei confronti della Società partecipata (citata nella motivazione a pagina n.3 dell'atto) non vi sia alcuna traccia, né in forma di allegazione (all'Avviso notificato alla Ricorrente), né nel corpo dello stesso Avviso, il quale ultimo non reca neppure una parola in merito alla natura delle contestazioni mosse alla Società e da queste definite in adesione.

Il vizio che caratterizza l'Atto impugnato risulta pertanto palese, granitico ed incontrovertibile.

Come noto infatti l'art.42 del DPR n.600/1973, all'ultimo periodo del secondo comma, espressamente dispone che "se la motivazione fa riferimento ad altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale".

E' ugualmente noto che detta norma cogente trova ulteriore espressa formulazione nell'art.7 della Legge n.212/2000, laddove al primo comma viene stabilito che "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama".

La Giurisprudenza, tanto di merito, quanto di legittimità, in innumerevoli occasioni ha avuto modo di pronunciarsi sull'applicazione delle disposizioni che precedono, consolidando un indirizzo rigoroso tale per cui l'omessa allegazione degli Atti presupposti all'Avviso che reca la pretesa nei confronti del contribuente ricorrente è motivo di illegittimità assoluta ed insanabile.

Per tutte, con riferimento alle sole pronunce di merito, è utile richiamare sia la Sentenza n.5/1/2011 della CTP di Cagliari <sup>(1)</sup>, che la recente Sentenza della CTR Lombardia Milano n.82/2013 (della Sezione n.46), relative entrambe a fattispecie di fatto identiche a quelle di cui ci si occupa. CTR Milano n.82/2013: *L'ufficio doveva notificare dettagliatamente gli atti della società anche al socio, perché erano questi atti dai quali discendevano i redditi da imputare ai singoli soci, e solo in questo modo, l'ufficio avrebbe messo in condizioni il contribuente di poter entrare nella conoscibilità degli atti stessi, in modo lec-*

---

<sup>1</sup> *L'ufficio, dopo aver accertato ai sensi dell'art.39, co.1, del DPR n.600 del 1973 in capo alla fallita S.r.l. (...) un maggior reddito d'impresa pari a (...), ha poi notificato al ricorrente, quale socio al 50% della predetta società, avviso di accertamento del reddito di partecipazione, sul presupposto che "in presenza di società di capitali a ristretta base azionaria e/o familiare" l'accertamento di utili della società non contabilizzati e non dichiarati faccia legittimamente presumere l'attribuzione pro quota degli utili ai soci nello stesso periodo di imposta in cui sono stati conseguiti. Ma ciò, rinviando per le motivazioni all'accertamento in capo alla società partecipata (...). Tale modo di procedere costituisce violazione dell'art.7 della L.n.212 del 2000 e dell'art.42, comma 2, del DPR 29/09/1973 n.600 che impongono, quando, come nel presente caso, la motivazione dell'accertamento faccia riferimento ad altro atto, che questo sia allegato all'atto che lo richiama, al fine di assicurare al contribuente la effettiva conoscenza di tutti gli elementi di fatto e di diritto posti a base della pretesa fiscale; violazione, che secondo l'art.42 del DPR n.600 del 1973 e il consolidato indirizzo della giurisprudenza, determina la nullità dell'accertamento motivato per relationem ad altro atto non conosciuto o non conoscibile dal destinatario.*

to. L'ufficio ha lavorato per relationem, in quanto nell'avviso di accertamento in capo al socio, odierno appellato, ha solo richiamato le risultanze numeriche dell'accertamento emesso dall'ufficio di Lucca, che ha emesso gli accertamenti a carico della società. L'ufficio di Milano, nel proprio operato (che ha esteso l'avviso in capo al socio) non ha riprodotto, neppure lontanamente il contenuto essenziale degli avvisi di accertamento della società stessa. **Ebbene, l'atto impositivo emesso nei confronti della società era un atto sconosciuto all'odierno contribuente, quindi era un atto allo stesso non noto, e così deve essere eccepita la carenza di motivazione dell'atto impositivo al medesimo notificato. ... L'ufficio avrebbe dovuto notificare gli atti della società anche ai soci e, solo così, avrebbe potuto pretendere la tassazione anche in capo alle persone fisiche titolari di quote della società.** Gli avvisi in capo alla società diventano troppo importanti per i soci, in quanto dai numeri che essi contengono, ne discende una tassazione in capo agli stessi. Alla stregua di ciò, l'operato dell'ufficio viene meno in capo all'odierno socio in quanto non è stato messo nelle condizioni di conoscere gli atti della società, dai quali poi sarebbero discesi i redditi allo stesso attribuiti.

Con riferimento alle pronunce di legittimità è bene richiamare la Sentenza n.6201/2005:

- ✓ (che) per consolidato orientamento giurisprudenziale, formatosi alla stregua della normativa previgente all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, l'obbligo motivazionale dell'accertamento poteva ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente fosse stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, in condizioni di esercitare il diritto di difesa, con cognizione dei fatti;
- ✓ che tale principio può ritenersi ancor valido ed applicabile, anche sulla base della disposizione introdotta dall'art.7 comma 1 della legge n.212/2000, che, ispirata,

come appare, all'esigenza di rafforzare le garanzie di esercizio del diritto di difesa, si ritiene abbia affermato **l'esigenza di elevare alla dignità di requisito essenziale per la validità dell'accertamento, la circostanza che all'avviso vengano allegati gli atti dichiarati nella relativa motivazione**; in buona sostanza, il Legislatore, così superando le incertezze derivate dalla previgente normativa, in vigenza della quale si erano registrati orientamenti non sempre univoci, ispirati da maggiore o minore garantismo, ha ritenuto che **allorquando l'amministrazione nella compilazione degli avvisi di accertamento ritenga nella motivazione di fare riferimento ad altri atti, questi debbono essere allegati e quindi, del pari, notificati**;

- ✓ **che l'innovazione normativa esprime l'esigenza, in attuazione dei precetti costituzionali, di superare una concezione meramente formale e tecnica, del principio del contraddittorio e dell'inviolabilità del diritto di difesa, enunciando un principio di effettività del contraddittorio, che costituisca elemento caratterizzante non solo della funzione giurisdizionale ma della maggior parte delle attività dei pubblici poteri** (più di recente, Corte di Cassazione, Sentenza n.1825/ 2010).

L'Avviso impugnato, come agevole rilevare dalla sua lettura/esame, non ha alcun allegato, non riporta una sola parola riguardo alla natura delle contestazioni formalizzate nei confronti della Società – cui la stessa, per il tramite del proprio Legale rappresentante (non socio), ha aderito (in ottemperanza all'art.5 bis del D.Lgs 218/1997) – non consente a nessuno di conoscere alcunché riguardo alla natura dei maggiori redditi imputati alla Società partecipata, risultando pertanto totalmente illegittimo.

Le descritte carenze/omissioni – benché pienamente sufficienti per la censura dell'operato dell'Agenzia delle Entrate nei confronti della Ricorrente – risultano ancor

più gravi e rilevanti nel caso di specie a motivo della peculiare natura dell'accertamento confezionato dall'Ufficio nei confronti della Ricorrente medesima.

Come noto infatti, in tema di "utili extracontabili ai soci", la Giurisprudenza di merito più recente opera doverosi quanto corretti distinguo sull'applicabilità della presunzione semplice che sorregge la contestazione di maggiori redditi di capitale ai soci (di società a ristretta base azionaria) dipendentemente dalla differente natura dei rilievi/contestazioni formulate nei confronti della società partecipata. Per esempio è sostanzialmente consolidato l'indirizzo tale per cui nei casi di ripresa a tassazione (in capo alla società partecipata) di costi effettivamente sostenuti ma fiscalmente indeducibili, parzialmente o totalmente, non è fondato e legittimo ritenere che i maggiori redditi imponibili conseguentemente accertati in capo alla stessa società possano "ribaltarsi" sui soci, appunto perché il costo è stato effettivamente sostenuto con correlativa movimentazione finanziaria nei confronti del fornitore. Ugualmente pacifico l'indirizzo che sostiene l'illegittimità del "ribaltamento" sui soci dei maggiori imponibili contestati alla società partecipata nel caso in cui questi trovino fondamento in accertamenti induttivi e/o da studi di settore.

Ebbene, nel caso di specie, sarebbe risultato estremamente utile conoscere la natura/il fondamento dei maggiori redditi imputati alla ████████████████████████████████ S.r.l., così da potere eventualmente dedurre e difendersi al riguardo. Ma tale possibilità, dunque l'effettivo diritto di difesa nell'interesse della Ricorrente risulta insanabilmente leso appunto perché l'Avviso emesso nei suoi confronti contiene le omissioni indicate precedentemente (2).

---

*2... Il ricorso dell'Amministrazione finanziaria non è fondato e non può trovare accoglimento. In primo luogo gli avvisi di accertamento in contestazione (relativi a due anni successivi) notificati al socio ... sono nulli perché non motivati, se non in modo soltanto apparente: a questo fine appare decisiva ed insuperabile la considerazione che gli avvisi di accertamento notificati al socio dovevano contenere indicazioni concrete che spiegassero le ragioni per cui l'Ufficio aveva ritenuto che sussistesse quel certo reddito in capo alla società, e perciò "pro quota" anche in capo al socio, e che non era sufficiente l'indicazione dell'entità del reddito accertato alla società.*



**3 – Vizio di motivazione e vizio di riscontro probatorio. Violazione dell'articolo 42 del DPR n.600/1973. Violazione dell'articolo 7 della Legge n.212/2000. Violazione dell'art. 97 della Costituzione.**

Come rilevabile alla pagina n.3 dell'Avviso impugnato, riportante la (viziata) motivazione dell'atto notificato alla Ricorrente, a parere dell'Ufficio, il fondamento della pretesa avanzata nei confronti della Ricorrente medesima origina *dalla segnalazione proveniente dalla DRE di Cagliari – Ufficio Controlli per i maggiori redditi della [REDACTED] S.r.l.* . Prosegue la motivazione dello stesso Avviso considerando *che, con Atto di adesione ex art. 5 bis del D.Lgs n.218/97 notificato il 16/02/2012, l'Ufficio di Cagliari ha definito a carico della società [REDACTED] S.r.l., per l'anno d'imposta 2008, un maggior reddito imponibile di €.90.975,00 . Essendo al 31/12/2008 la signorina [REDACTED] socia della Società, l'Ufficio provvede ad accertare nei suoi confronti i presunti utili extrabilancio percepiti a fronte dei maggiori imponibili accertati in capo alla società partecipata.*

La motivazione dell'atto, così come formulata e formalizzata dall'Ufficio, risiede dunque *nello schema logico-giuridico che trova fondamento nel nostro Ordinamento tributario ... più volte richiamato dalla Corte di Cassazione ... in virtù del quale lo stesso Ufficio ritiene legittima la presunzione che una parte dei redditi contestati alla Società siano stati percepiti dalla Ricorrente.*

---

*Come risulta, invece, dall'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata (e come, per la verità, non contestato nel ricorso) i due avvisi di accertamento riportavano soltanto la circostanza che era stato effettuato un accertamento a carico della società di cui il contribuente era socio accomandante e l'indicazione dell'entità del reddito così accertato, mentre mancava completamente una motivazione di merito. Il contribuente interessato era stato posto a conoscenza (nella maniera formale ed ufficiale richiesta dalla legge) soltanto del reddito imputato alla società, e "pro quota" anche a lui, ma non delle ragioni dell'accertamento a carico della società. Tenuto conto di questa situazione di fatto gli avvisi di accertamento non realizzavano le finalità per le quali l'ordinamento ne impone la notificazione, non contenevano le ragioni poste a base della maggiore pretesa fiscale, e proprio per questo non consentivano neppure al contribuente una difesa effettiva sul merito della vicenda. A tutto concedere le uniche difese possibili concernevano circostanze estranee alla fattispecie oggetto della pretesa tributaria (allegando, ad esempio, di non essere socio, che non era vero che era stato effettuato quell'accertamento a carico della società, ecc.). – Corte di Cassazione, Sentenza n.4271/2003 .*

Preliminarmente, anche con riferimento alle disposizioni emarginate, si contesta radicalmente che un reddito contestato/preteso nei confronti di un contribuente poggi non già su una precisa norma di legge – ossequiosa della riserva ex art.23 della Costituzione – quanto piuttosto su uno schema logico-giuridico che, si afferma *sic et simpliciter*, trova fondamento nell’Ordinamento tributario Italiano. E’ di tutta evidenza che il presupposto di un tributo, appunto nel nostro Ordinamento, è individuato, qualificato e regolato come tale solo e soltanto da una fonte/disposizione di rango ordinario; mancando tale individuazione/qualificazione non vi può essere imposizione connessa a tale presupposto, quale che sia lo schema che “intorno” ad esso ogni operatore è libero di prefigurare ... .

Ma ciò che rileva ulteriormente e precipuamente in questa sede – e che dimostra l’infondatezza e l’illegittimità dell’operato dell’Agenzia delle Entrate – riguarda la natura della presunzione su cui poggia l’Avviso impugnato. Tale presunzione, proprio dalla Corte di Cassazione con pronunce piuttosto recenti (per tutte Sentenza n. 20870/2010), è stata qualificata chiaramente quanto incontrovertibilmente come presunzione “semplice”. Ne consegue che affinché la stessa possa fondare un accertamento, ovvero affinché possa legalmente assolvere una funzione probatoria, incombe su chi la utilizza, dunque l’Ufficio, il dovere di esperire, documentare e quindi motivare al fine della relativa qualificazione come grave, precisa e concordante, e ciò con precipuo riferimento alla fattispecie concreta.

E’ di tutta evidenza che l’Ufficio, lungi dal compiere alcunché nei confronti della Contribuente, si è limitato a dichiarare che ritiene legittima la presunzione, fondando dunque il proprio accertamento sulla stessa presunzione semplice, che risulta pertanto priva – nello specifico caso controverso – dei requisiti di gravità, precisione e concordanza normativamente previsti, comportando inevitabilmente l’illegittimità dell’Avviso impu-

gnato.

Particolare rilievo, in riferimento all'attività di riscontro probatorio gravante sull'Amministrazione Finanziaria nei casi di attribuzione/trasferimento ai soci di maggiori redditi contestati alla società partecipata (a ristretta base sociale), assume la recente Sentenza n.20806/2013 della Corte di Cassazione la quale chiarisce al di là di ogni dubbio come, in tali fattispecie, vada concretizzata l'ulteriore attività "di approfondimento specifico" che grava sull'Ufficio: *... la sentenza impugnata fa applicazione espressa del principio per cui, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva - qui si aggiunge - la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente né la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili, né il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci. Tale principio è effettivamente sussistente nella più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. 5076/2011, 8954/2013), **ma la sua declinazione decisoria impone il riscontro, conseguente ad un accertamento sulle movimentazioni finanziarie ovvero gli atti giuridico-economici di una società ovvero dei suoi soci, che vi sia stata formazione di utili non contabilizzati, da tale circostanza scattando la citata presunzione distributiva e la correlata tassazione individuale pro parte.***

Relativamente ai principi derivanti da tale Sentenza è utile riferire l'applicazione che ne è conseguita da parte dei Giudici di merito. Precisamente la CTP di Parma, con la Sentenza n.97 del 06/12 scorso, evidenzia quanto segue:

*... un nuovo orientamento della - recentissima - giurisprudenza della S.C. (cfr. Cass. trib.*

dell'11.9.2013 n. 20806) che nei termini seguenti si esprime: «Tale principio è effettivamente sussistente nella più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 5076/2011, n. 8954/2013), ma la sua declinazione decisoria impone il riscontro, conseguente ad un accertamento sulle movimentazioni finanziarie ovvero gli atti giuridico-economici di una società ovvero dei suoi soci, che vi sia stata formazione di utili non contabilizzati, da tale circostanza scattando la citata presunzione distributiva e la correlata tassazione individuale pro parte».

A dire il vero, però, questa presa di posizione, ... , trova pure riscontro in una sua precedente decisione del 2009 (sezione Tributaria n.14046<sup>3</sup>).

Pertanto, non appare capace per inferire dal dato noto - ovvero la ristretta base societaria - un fatto ignoto - e cioè i cd. utili extracontabili - il fatto che eventuali somme non dichiarate dalla società possano essere confluite nelle "tasche dei soci" e questi non li abbiano dichiarati, di diritto, nelle rispettive proprie dichiarazioni dei redditi personali.

Deve, inoltre, a conforto di queste giuste deduzioni, rilevarsi che le giustificazioni, a prova contraria da parte del contribuente, volte a dimostrare che "i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti" (ex plurius, Cass. trib. n. 8954/2013; idem, n. 5076/2011) si risolvano, in pratica, in una sorta di prova "diabolica", difficilmente non contrastabili e, sostanzialmente, non vincibili.

È evidente come tali ipotesi di prova contraria, che il contribuente dovrebbe fornire, si scontrino con quanto argomentato dalla succitata sentenza n. 20806/2013 secondo la quale diviene indispensabile il riscontro delle movimentazioni dei conti correnti (ad esempio) dei soci o di terzi, riconducibili ai medesimi soci.

---

<sup>3</sup> Deve ritenersi apodittica ed apparente, e di conseguenza inficiata dal vizio di motivazione, la sentenza che legittima l'accertamento nei confronti del socio, affermando che i ricavi non contabilizzati della società, pur non provati documentalmente, siano da soli idonei a dimostrare il maggior reddito del socio in base alla logica, al buon senso e all'id quod plerumque accidit.

*L'orientamento opposto, peraltro, non si è mai posto il dubbio, al di là del concetto di "ristretta base societaria", che, forse, possa essere il legale rappresentante dell'ente sociale, salva in ogni caso la possibilità di offrire prova contrapposta, colui nei cui confronti si debba indirizzare la contestazione di percezione di somme irregolari o qualificate "in nero".*

*Non vi è chi non pensi che l'autore formale e materiale, in senso stretto, è il soggetto che amministra e gestisce l'ente sociale e che è responsabile, se dimostrata dell'omessa contabilizzazione di ricavi.*

*Dunque, in difetto di altri e ulteriori validi elementi, anche accertabili presuntivamente con metodi redditometrici, il rilievo di distribuzione di utili extra-contabili non dichiarati non è meritevole di accoglimento.*

Nella fattispecie controversa di cui ci si occupa risulta di indubbia evidenza che l'Agenzia delle Entrate nulla ha compiuto al fine di qualificare adeguatamente la presunzione semplice su cui poggia il proprio accertamento nei confronti della Ricorrente. Sicuramente non ha esperito alcuna delle attività che la più recente Giurisprudenza sopra richiamata ritiene necessaria al fine di rendere legittimo l'accertamento della tipologia avverso cui ci si oppone.

Alle conclusioni che precedono, con specifico riferimento alla necessità di verificare in ciascun caso concreto l'effettiva erogazione/percezione dei maggiori utili accertati in capo alla società partecipata, abbandonando dunque illegittimi "automatismi", continuano peraltro a pervenire le Corti di merito adite dai contribuenti destinatari di avvisi di accertamento così come la Ricorrente.

Limitandosi ad alcune recenti pronunce, si richiamano:

► CTR Toscana Firenze (Sentenza n.144/2012) – *Ritiene questa Commissione, tuttavia, che l'obbligazione tributaria a carico dei soci non possa prescindere dalla prova*

certa anche del concreto ed effettivo trasferimento diretto o indiretto di determinati utili extracontabili o occulti dalla società ai soci. Stante il fondamentale principio di rilievo costituzionale che ancora l'obbligazione tributaria all'accertamento della effettiva capacità contributiva dei singoli soggetti, è pur sempre necessario, infatti, che l'imposizione tributaria si fondi su circostanze concrete e non già astratte o meramente ipotetiche e comunque non soltanto sull'unico elemento di presunzione addotto dall'ufficio, vale a dire la ristrettezza della base azionaria della società. **L'efficacia probatoria della ristrettezza della base societaria si presenta dunque piuttosto limitata e di per sé insufficiente a sorreggere la pretesa tributaria. Per assicurare ad idonea prova presuntiva della distribuzione di utili non denunciati da parte della società, occorre dunque che essa sia supportata da ulteriori elementi indiziari che, in ogni caso, dovranno superare l'esame della precisione, concordanza e gravità, secondo quanto prescritto dal combinato disposto di cui agli artt. 2727 e 2729 cod. civ.**

In conclusione, devono essere disattesi gli avvisi di accertamento a carico dei due soci, non reputandosi sufficiente la sola circostanza della "ristretta base azionaria" della ... s.r.l. per affermare la distribuzione a favore dei due soci dei maggiori redditi accertati come occultamente percetti dalla società.

- ▶ CTR Puglia Bari (Sentenza n.19/2012) – Emerge evidente, ad avviso di questa Commissione Tributaria di appello, la fragilità delle motivazioni poste alla base degli accertamenti formulati in capo ai soci, non solo perché scaturenti sempre da presunzioni su presunzioni ma anche perché fondate su ipotesi varie (vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci) che dal fisco non sono mai verificate caso per caso con l'attenzione dovuta, ma vengono date per scontate e, quindi, utilizzate in maniera generalizzata.

*Ciò deve indurre a ritenere che, qualora sia accertata a carico di una società di capitali l'esistenza di utili occulti, non si può automaticamente desumere la riscossione degli stessi ad opera dei soci, essendo ipotizzabili con ugual grado di probabilità, conclusioni diverse come, ad esempio, la creazione di riserve occulte da destinare agli usi più diversi, l'appropriazione indebita degli utili da parte di amministratori o/e soci disonesti, all'insaputa degli altri soci, o la loro destinazione alla creazione di fondi occulti per il pagamento di poste passive non contabilizzate, ecc.*

*L'argomento della ristrettezza della base societaria, quale esclusivo fatto noto, non riveste, quindi, di per sé alcuna valenza probatoria perché non sempre può assurgere a spia dell'avvenuta distribuzione reale a tutti i soci, in proporzione alle loro quote di partecipazione, dei maggiori utili non contabilizzati, accertati a carico di società di capitali.*

*Come pure, il vincolo familiare fra i soci della società di capitali, giammai potrebbe istituzionalizzare la esistenza della complicità fra di loro, sulla cui base ritenere, poi, non illogica la presunzione di distribuzione degli utili occulti ai soci.*

*Ecco perché è oltremodo necessario, al fine di cautelare da una giustizia sommaria tutti i soci di società di capitali a ristretta base azionaria, ma soprattutto quelli che verosimilmente potrebbero anche non essere coinvolti in alcun modo nella gestione societaria, adottare le opportune cautele nella attenta valutazione delle motivazioni fornite dalle Agenzia delle Entrate negli avvisi di accertamento e negli atti dei giudizi riguardanti l'attribuzione di utili extracontabili ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria.*

***E' indispensabile, al riguardo, che qualora l'Amministrazione finanziaria intenda tassare in capo ai soci, la corrispondente quota del maggior reddito societario, deve provarne la reale percezione da parte degli stessi, non essendo***

***possibile fondare sulla mera contestazione della ristretta base azionaria, la presunzione che i maggiori redditi accertati a carico della società siano stati, sic et simpliciter, ripartiti fra i soci, senza una preventiva indagine da parte del fisco.***

*Non sarebbe certamente una prova "impossibile o diabolica" come a volte definita, atteso che non viene preclusa all'Amministrazione finanziaria la possibilità di fornire anche la prova logica nei singoli casi concreti, fondata su una reale pluralità di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, (indagini presso banche, fornitori e clienti dell'impresa accertata ecc.) che, in concorso con la ristrettezza della compagine sociale, possano concretizzare la logica e verosimile presunzione che i redditi non contabilizzati dalla società siano stati effettivamente percepiti da tutti i soci o solamente da alcuni di essi.*

*Nella fattispecie, dall'Ufficio non è stato fornito, nei termini di cui sopra, alcun elemento idoneo a dimostrare che i soci (Omissis) abbiano percepito extra contabilmente ed in esatta proporzione alla loro quota di partecipazione al capitale sociale, i maggiori utili accertati in capo alla società (Omissis) s.r.l.*

*Infatti, come emerge dalla documentazione processuale, l'Agenzia delle Entrate si è invece, limitata a formulare l'atto impugnato solo ed esclusivamente sull'accertamento posto a carico della Società e sulla ristrettezza della base societaria della stessa, come se rappresentassero la prova inconfutabile della presunzione della supposta percezione occulta da parte dei ricorrenti dei maggiori utili accertati in capo alla Società.*

*Presunzione che, a sua volta, trae origine dall'altra presunzione - nonostante il divieto di presunzione di secondo grado, che ad avviso di questa Commissione deve ritenersi sempre violato anche nel caso di società a ristretta base azionaria - che la citata*



*Società avesse conseguito i maggiori redditi, accertati dall'Agenzia delle Entrate con altro atto impositivo regolarmente opposto.*

*In conclusione, questa Commissione Tributaria di appello ritiene, infondate, inattendibili e illegittime tutte le presunzioni operate dall'Agenzia dell'Entrate nei confronti dei soci (Omissis), in quanto non può, comunque, essere ritenuta automatica, come nel caso di specie, la presunzione che il maggior reddito accertato a carico della società (Omissis) s.r.l. sia stato percepito dai soci, così come accade per le società di persone, senza il conforto di prove o, quantomeno, di significativi elementi presuntivi gravi, precisi, e concordanti, di cui obiettivamente non vi è traccia alcuna sia nelle motivazioni contenute nell'atto impositivo impugnato che in quelle addotte dall'Agenzia delle Entrate Ufficio negli atti di resistenza.*

L'Avviso oggi impugnato è pertanto palesemente infondato ed irragionevole nel merito, frutto esclusivo di una non motivata, ingiusta ed arbitraria elaborazione presuntiva, assolutamente al di fuori delle norme di legge che dovrebbero regolare la funzione pubblica di accertamento al fine di individuare la reale capacità contributiva di tutti i soggetti passivi di imposta ed inequivocabilmente contraria ai principi fissati dalle recenti sentenze della Corte di Cassazione e delle Corti di merito citate.

#### ***4 - Violazione degli articoli 3 e 23 della Costituzione.***

Come agevole osservare e come acutamente rilevato da numerose Corti di merito (adite per controversie similari), il semplicistico riferimento alla ristretta base azionaria, fattispecie normativamente indefinita e oltremodo "mobile" nelle stesse Sentenze della Corte di Cassazione, al fine di applicare la presunzione su cui si fonda la motivazione propria dell'Avviso notificato al Ricorrente, comporta una palese violazione del precetto costituzionale emarginato (per primo).

E' di tutta evidenza infatti che si realizza una disparità di trattamento di fattispecie

identiche – oltretutto nella precipua dimensione tributaria, come ben noto soggetta alla riserva di legge (assoluta) ex art.23 Cost. – sulla base di un presupposto (il numero limitato dei soci di una società di capitali) appunto sprovvisto di espressa qualificazione legale a tal fine (e come tale indefinito), concretizzantesi nella pretesa imposizione fiscale in capo ai soci delle società di capitali oggetto di accertamento, ma limitatamente a quelli che condividono tale qualità con un numero modesto/limitato di altri soggetti, ed esentando dall'imposizione tutti gli altri soci per cui tale qualità è condivisa con un numero maggiore (ancorché indefinito) di soggetti.

(Non può omettersi di considerare come nel caso in cui a due fratelli, originari unici soci di una srl, succedano *mortis causa* quattro figli a testa oltre agli eventuali coniugi superstiti, benché restino in tutto e per tutto immutati i legali ed ordinari presupposti impositivi “societari” rispetto al momento in cui le successioni non si sono ancora perfezionate, per il solo fatto che ciascun *de cuius* ha un numero di figli apprezzabile, la “base azionaria” non verrebbe più ritenuta “ristretta”, con il conseguente venire meno della pretesa di tassazione dei soci, e ciò per il solo fatto che ciascun socio originario ha avuto diversi figli ... presupposto evidentemente del tutto trascurato dal Legislatore e come tale irrilevante nella prospettiva fiscale in esame, che viceversa assurge ad elemento dirimente nella presunzione dell'Amministrazione).

Oggettivamente la violazione di entrambi i precetti costituzionali menzionati appare così lampante da non necessitare di altri commenti.

***5 - Violazione ed errata applicazione dell'articolo 2432 del codice civile e dell'articolo 47 del DPR n.917/1986 - Violazione ed errata applicazione dell'articolo 163 del DPR n.917/1986 e dell'articolo 67 del DPR n.600/1973.***

Come disciplinato dall'art.2432 del codice civile *le partecipazioni agli utili eventualmente spettanti ai promotori, ai soci fondatori e agli amministratori, sono computate sugli*

*utili netti risultanti dal bilancio, fatta deduzione della quota di riserva legale.*

Dovrebbe essere indubbio ed incontestabile che per utili netti si intende fare riferimento al saldo della voce n.23 del Conto economico di cui all'art.2425 c.c. . Similmente, è incontrovertibile che tale saldo derivi dalla differenza fra il *Risultato prima delle imposte e le Imposte di competenza dell'esercizio* i cui valori devono essere indicati nei due righi/voci (del cennato Conto economico) che precedono la n.23 appena richiamata.

In concreto dunque, come arcinoto, per le società di capitali si perviene dapprima alla determinazione del risultato contabile prima delle imposte; questo saldo viene poi trattato nella precipua prospettiva fiscale (ai fini Ires) apportando le variazioni in aumento ed in diminuzione previste dal Tuir e/o da altre disposizioni fiscali, così come prescritto all'art.83 dello stesso Tuir, pervenendosi così al reddito imponibile ai fini Ires; su tale risultato/importo si liquida il tributo. L'imposta Ires così conteggiata viene "riportata" nella contabilità e dunque nel bilancio di esercizio, potendosi così determinare l'utile netto (o la perdita) di esercizio. Nel caso di risultato positivo, **l'utile è appunto netto perché ha già scontato l'imposizione Ires che grava sulla società, e solamente tale utile netto, salvo destinazione di una quota alla Riserva legale, può essere distribuito ai soci.**

Tali fattispecie, si ribadisce legali, paiono sconosciute all'Ufficio, il quale, facendo riferimento *per relationem* all'Avviso/Atto di adesione notificato alla ██████████  
██████ Srl individua gli utili presuntivamente distribuiti ai soci <sup>(4)</sup> nell'identico importo contestato alla Società a titolo di *maggiore reddito accertato*, alla quale Società tuttavia, con lo stesso Avviso/Atto di adesione emesso nei suoi confronti per lo stesso anno d'imposta 2008 ha sicuramente liquidato la correlativa imposta Ires, pretendendola e

---

<sup>4</sup> Sia alla Ricorrente ██████████ che all'altra società ██████████ destinataria di altro Avviso di accertamento che si impugna con separato ricorso.

comminando inoltre le relative sanzioni.

Ancor più chiaramente: a fronte di un maggiore reddito accertato a carico della Società per l'anno d'imposta 2008 pari a €90.975,00 – in connessione ai quali l'Ufficio accerta la signorina ██████████ *pro quota* del 48% – stante l'allora vigente aliquota Ires pari al 27,50%, l'Ufficio ha certamente contestato alla Società e conseguentemente pretende dalla Stessa un'imposta Ires pari a €25.018,00 . La differenza fra i due valori che precedono determina un utile netto di €65.957,00 (accertato/determinato in capo alla Società).

Solamente quest'ultimo importo – fermi tutti i rilievi sulla sua fondatezza riportati in altri paragrafi del ricorso – può legalmente (e ragionevolmente) utilizzarsi al fine della contestazione della presunta distribuzione ai soci, salvo che non si voglia realizzare/avallare un'evidente illegittima doppia imposizione sulla stessa quota di reddito.

L'Ufficio, invece, nell'Atto ora impugnato, presume l'attribuzione alla Socia non già del 48% del suindicato utile netto (ovvero €31.659,00), ma bensì, errando, del 48% dell'utile lordo ( $€90.975,00 \times 48\% = €43.668,00$ ), comportamento che realizza un'evidente doppia imposizione su una quota di ricavi/reddito pari alla differenza (€12.009,00).

L'Atto impugnato è dunque palesemente errato, illegittimo ed infondato anche nella determinazione della base imponibile contestata alla Contribuente, così come nella determinazione della pretesa fiscale accertata.

In merito all'illegittimità dell'evidente doppia imposizione realizzata dall'Ufficio deve considerarsi quanto segue.

**L'art.163 del DPR n.917/1986**, rubricato "Divieto della doppia imposizione" recita testualmente: *La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.*

L'art.67 del DPR n.600/1973, avente identica rubrica, precisa ulteriormente: *La stessa imposta non può essere applicata più volte, in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi. **L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito.***

Dal dettato delle norme rappresentate emerge dunque incontrovertibilmente il divieto assoluto, previsto dal Legislatore, della doppia imposizione in merito "allo stesso presupposto" e anche "nei confronti di soggetti diversi". La chiarezza delle formule legislative è tale da non necessitare di ulteriori approfondimenti /commenti.

Merita solamente un cenno il secondo comma dell'art.67 del DPR n.600/1973, introdotto con l'art.8 della Legge n.133/1999. Nelle "schede di lettura provvedimento" dei Servizi Studi del Senato e della Camera alla Legge n.133/1999, con riferimento all'art.8, viene riportato quanto segue: *secondo la relazione che accompagna il provvedimento, l'ambito applicativo della norma riguarda diverse concrete fattispecie. In primo luogo, si tratterebbe degli accertamenti operati nei confronti dei sostituti di imposta per mancata effettuazione e versamento della ritenuta sui compensi erogati ai percettori. **Oltre a ciò, la norma riguarderebbe gli accertamenti operati nei confronti dei soci persone fisiche delle società di capitali, cosiddette a "ristretta base azionaria o a base familiare", tendenti a prevedere recuperi a tassazione ai fini IRPEF, quali utili comunque percepiti, derivanti dai componenti negativi (ad esempio: costi indeducibili o perché non documentati o perché spesi mediante utilizzazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti) o da componenti positivi (ricavi occulti), accertati nei confronti delle società di capitali quale maggior reddito di impresa.***

E' dunque chiaro ed incontestabile che il Legislatore, fin dall'anno 1999, appunto al fine di inibire radicalmente il comportamento dell'Amministrazione finanziaria che si con-

testa anche in questa sede (di cui era dunque a conoscenza già 15 anni or sono), ha adottato la disposizione sopra riportata. Disciplina la cui applicazione è risultata viceversa omessa, dunque violata, nel caso della Ricorrente.

#### **6 - Violazione ed errata applicazione dell'articolo 2433 del codice civile.**

Benché l'Ufficio trascuri integralmente di considerarle, è noto che il Codice Civile contiene numerose stringenti disposizioni in tema di utili delle Spa/Srl, loro distribuzione, ecc. . Si intende fare espresso riferimento agli articoli

➤ **2433 - 1.** *La deliberazione sulla distribuzione degli utili è adottata dall'assemblea che approva il bilancio ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal consiglio di sorveglianza, dall'assemblea convocata a norma dell'articolo 2364-bis, secondo comma.*

➤ **2433 bis - 1.** *La distribuzione di acconti sui dividendi è consentita solo alle società il cui bilancio è assoggettato per legge al controllo da parte di società di revisione iscritte all'albo speciale. 2.* *La distribuzione di acconti sui dividendi deve essere prevista dallo statuto ed è deliberata dagli amministratori dopo il rilascio da parte della società di revisione di un giudizio positivo sul bilancio dell'esercizio precedente e la sua approvazione. 3.* *Non è consentita la distribuzione di acconti sui dividendi quando dall'ultimo bilancio approvato risultino perdite relative all'esercizio o a esercizi precedenti. 4.* *L'ammontare degli acconti sui dividendi non può superare la minor somma tra l'importo degli utili conseguiti dalla chiusura dell'esercizio precedente, diminuito delle quote che dovranno essere destinate a riserva per obbligo legale o statutario, e quello delle riserve disponibili.*

➤ **2627 - 1.** *Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, gli amministratori che ripartiscono utili o acconti su utili non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva, ovvero che ripartiscono riserve, anche non costituite con utili, che non possono per legge essere distribuite, sono puniti con l'arresto fino ad un anno. 2.* *La resti-*

*tuzione degli utili o la ricostituzione delle riserve prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio estingue il reato.*

L'Ufficio Controlli della DP di ████████ in primo luogo illegittimamente presume l'avvenuta distribuzione degli utili in assenza di qualsivoglia delibera assembleare e contrariamente a qualsiasi verbale contenuto nel relativo Libro verbali della Società, libro/documento, come noto, dotato di particolare forza probante in sede di giudizio civile. In secondo luogo, omette in realtà di motivare in ordine all'anno di imposta indicato nell'Atto di accertamento in cui tale presunta distribuzione si presume effettuata.

In altri termini l'Ufficio trascura chiaramente quanto integralmente di considerare come la propria (infondata ed immotivata) presunzione configurerebbe in capo alla Società, meglio al suo Amministratore, un comportamento sia civilisticamente antiggiuridico, che penalmente rilevante e come tale sanzionabile.

Viceversa, conformemente alle prescrizioni del richiamato Codice Civile, (evidentemente vigente nel nostro Ordinamento), e secondo quanto affermato da *un costante indirizzo giurisprudenziale, il reddito di capitale derivante dalla partecipazione in società di capitali si considera percepito nell'anno successivo a quello della formazione del reddito societario, essendo necessaria nella circostanza, prima della distribuzione degli utili, la formazione del bilancio e l'adozione della delibera per la distribuzione o diverso utilizzo degli utili stessi*, (CTR Lazio, n.94/2006).

Diversamente e ancor più chiaramente, l'Ufficio (nel proprio Atto) non argomenta, non motiva, non prova come e perché la Società partecipata dalla Ricorrente, soggetta ai stringenti limiti operativi stabiliti dal Codice Civile, avrebbe potuto – nell'anno precedente a quello civilisticamente previsto – distribuire degli utili presunti nello stesso esercizio/anno d'imposta in cui li avrebbe realizzati (ma non ancora effettivamente conosciuti e formalizzati, stante la mancata chiusura dei conti e successiva

approvazione del bilancio). Tantomeno fonda la propria conseguente rettifica del reddito del socio odierno Ricorrente.

### **7 – Violazione e falsa applicazione delle disposizioni del D.Lgs n.472/1997.**

Non è questa le sede per compiere una puntuale esposizione dei presupposti e dei risultati cui si è legislativamente pervenuti con la riforma del sistema sanzionatorio amministrativo, con particolare riferimento alle disposizioni “generalì” contenute nel D.Lgs n.472/1997.

Va tuttavia semplicemente osservato come all’art.5 del predetto Decreto delegato sia espressamente disciplinato il cosiddetto principio di colpevolezza, in forza del quale *nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa ...* . Tali prescrizioni hanno una chiara “connessione” con l’art.42 del codice penale, laddove si prevede che *1. Nessuno può essere punito per un’azione od omissione preveduta dalla legge come reato, se non l’ha commessa con coscienza e volontà; 4. Nelle contravvenzioni ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.*

Oggettivamente, il nesso psichico che comunemente viene ritenuto necessario fra l’agente e la condotta antiggiuridica affinché lo stesso agente possa essere sanzionato, risulta radicalmente carente nella fattispecie di cui ci si occupa.

In altri termini appare oltremodo arbitrario ed infondato, in fatto ed in diritto, comminare una sanzione, oltretutto rilevante, per un inadempimento che incontrovertibile esula dalla volontà della Contribuente, ovvero che in alcun modo può ricondursi ad un suo comportamento cosciente e volontario, così come richiesto dall’art.5 sopra riportato.

Ancor più chiaramente, in quanto non colpevole (per infedele dichiarazione dei sostituti d’imposta), la Ricorrente non può essere legittimamente sanzionata ai sensi dell’art.2,



comma 2°, del D.Lgs n.471/1997, e neppure ai sensi del comma 4° dello stesso articolo 2, come invece compiuto dall'Ufficio nell'Avviso impugnato.

\* \* \* \* \*

Per i motivi che si sono fin qui esposti, con riserva di produrre ulteriori memorie e documenti, il sottoscritto

**chiede**

**che l'onorevole Commissione Tributaria Provinciale di [REDACTED] voglia**

- I. in via pregiudiziale, dichiarare la nullità dell'Avviso di accertamento n° [REDACTED]/2014 emesso dall'Ufficio Controlli della DP di [REDACTED] dell'Agenzia delle Entrate nei confronti della Ricorrente perché totalmente errato, infondato in fatto ed in diritto ed illegittimo, come evidenziato nel punto 1 che precede (in diritto);**
- II. in via principale, annullare l'Avviso di accertamento n° [REDACTED]/2014 emesso dall'Ufficio Controlli della DP di [REDACTED] dell'Agenzia delle Entrate nei confronti della Ricorrente perché totalmente errato, infondato in fatto ed in diritto ed illegittimo, come evidenziato nei punti da 1 a 7 che precedono (in diritto);**
- III. in via subordinata, annullare lo stesso Avviso di accertamento nella parte in cui contesta alla Ricorrente delle basi imponibili errate, come evidenziato al punto 5 che precede (in diritto);**
- IV. in via di ulteriore subordine, annullare lo stesso Avviso di accertamento nella parte relativa alle sanzioni per i motivi esposti nel punto 7 che precede (in diritto).**

Con vittoria di spese, competenze ed onorari, e con distrazione a favore del sottoscritto Procuratore che dichiara di averle interamente anticipate.

Per i motivi che ci si riserva di esporre e documentare nei termini di rito, tenuto conto del danno grave ed irreparabile che deriverebbe alla Ricorrente

dall'esecutività dell'Avviso impugnato, il sottoscritto,

**chiede altresì**

che l'Onorevole Commissione Tributaria Provinciale di [REDACTED] voglia disporre, con propria Ordinanza, ai sensi e per gli effetti di cui all'art.47 del D.Lgs n.546/1992, la sospensione dell'esecuzione dell'Atto impugnato.

\*\*\*

Ai sensi degli articoli 13 e 14 del DPR n.115/2002 (così come integrato dal DL n.98/2011 convertito dalla Legge n.111/2011), si dichiara che il valore legale della presente causa è pari a €.6.558,00. Il contributo unificato spese di giustizia è conseguentemente dovuto nell'importo di €.120,00 .

\* \* \*

**Si allega:**

1. Avviso di accertamento n. [REDACTED] /2014;
2. Sentenza CTR Lombardia Milano n.82 del 21/06/2013;
3. Sentenza Corte di Cassazione n.6201 del 22/03/2005;
4. Sentenza CTP Cagliari n.5 /1/2011;
5. Sentenza Corte di Cassazione n.20870 del 08/10/2010;
6. Sentenza Corte di Cassazione n.20806 del 11/09/2013;
7. Sentenza CTP Parma n.97 del 06/12/2013;
8. Sentenza CTR Toscana Firenze n.144 del 23/11/2012;
9. Sentenza CTR Puglia Bari n.19 del 17/04/2012.

[REDACTED] 14 aprile 2014

**Dott. Eugenio Zirone**

\* \* \* \* \*

**RECLAMO**

**ai sensi dell'articolo 17 bis del D.Lgs n.546/1992**

Il sottoscritto dott. Eugenio Zirone, nella sua qualità di difensore della signorina [REDACTED]  
[REDACTED] con riferimento all'Avviso di accertamento n. [REDACTED]/2014  
notificato alla predetta Contribuente, sulla base di quanto sopra riportato in fatto ed in  
diritto,

**chiede**

che l'Ufficio Controlli – Area Legale della DP di [REDACTED] dell'Agenzia delle Entrate, in al-  
ternativa del deposito presso la competente Commissione Tributaria Provinciale del  
ricorso che precede, accolga in via amministrativa le richieste formulate nello stesso  
ricorso come sopra riportate.

[REDACTED] 14 aprile 2014

**Dott. Eugenio Zirone**

Il sottoscritto dott. Eugenio Zirone, nella sua qualità di difensore della sig.ra [REDACTED]  
[REDACTED] attesta, ai sensi dell'art.22 co.3 del D.Lgs. n.546 del 31 dicembre  
1992, che il presente atto è conforme all'originale depositato presso l'Ufficio  
dell'Agenzia delle Entrate di [REDACTED] in data 15.04.2014.

Si allega:

- Copia della ricevuta di protocollo n. [REDACTED] del 15.04.2014;
- Copia della proposta di mediazione con sola riduzione delle sanzioni  
n. [REDACTED]/2014 formulata dall'Agenzia delle Entrate in data [REDACTED] 2014 e noti-  
ficata a mezzo fax (al numero 070 [REDACTED]) in data [REDACTED] 2014.

[REDACTED] 15 luglio 2014

**Dott. Eugenio Zirone**