

Ricorso – tipo di un professionista
contro accertamento per indagini finanziarie

Alla Commissione tributaria
Provinciale di _____

Ricorrente: _____, nato a
_____, il giorno _____ e residente in _____
_____, esercente la professione di _____,
codice fiscale _____.

Difensore: _____, nato a _____
il _____ e residente in _____
_____, codice fiscale _____.

**Ricorso con richiesta urgente di fissazione dell'udienza,
istanza di trattazione in pubblica udienza e richiesta di
sospensione degli effetti esecutivi dell'atto**

Controparte:

- Ufficio tributario: ufficio locale delle Entrate di _____.

Oggetto del ricorso:

- avviso di accertamento n. _____, per l'anno _____,
notificato il _____;
 - materia Irpef, addizionale regionale Irpef, Irap, Iva, sanzioni e
interessi, per presunte omissioni di compensi pari a _____
euro, con richiesta di maggiori somme per Irpef _____ euro;
addizionale regionale _____ euro; addizionale comunale
_____ euro; Irap _____ euro; Iva _____
euro; sanzioni irrogate _____ euro; complessivamente
Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag.
n. 2
_____ euro, oltre interessi maturati e maturandi;
 - richiesta di annullamento dell'atto dell'ufficio per illegittimità e
infondatezza;
 - richiesta urgente di fissazione dell'udienza per la trattazione della
controversia, a norma dell'articolo 30, comma 2, del decreto legislativo
546/1992; esso stabilisce che "almeno una udienza per ogni mese e per
ciascuna sezione é riservata alla trattazione di controversie per le quali
l'ammontare dei tributi accertati e delle conseguenti soprattasse e pene
pecuniarie non sia inferiore a cento milioni di lire", pari a 51.645,69
euro;
 - richiesta di sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato;
 - richiesta di trattazione del ricorso in pubblica udienza, a norma
dell'articolo 33, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.
546.
- Il sottoscritto _____, difensore del ricorrente

===== PREMesso CHE =====

l'ufficio locale delle Entrate di _____, con l'accertamento in oggetto, ha accertato presunti maggiori compensi e redditi per _____ euro, per l'anno _____, con richiesta di maggiori somme accertate e sanzioni per complessivi _____ euro, oltre interessi maturati e maturandi;

l'ufficio locale delle Entrate di _____ ha emesso l'atto di accertamento al "buio", cioè in assenza della necessaria documentazione bancaria che, alla data del _____, quando è stato emesso l'atto di accertamento, e come, sia pure in parte, fino ad oggi, non era nella disponibilità del ricorrente _____;

l'accertamento deve essere annullato in quanto già la memoria difensiva presentata in data _____ e, comunque, la documentazione bancaria successivamente pervenuta dimostra che non è stato evaso nulla.

===== CONSIDERATO CHE =====

in data _____, nonostante l'accertamento fosse illegittimo e infondato, il ricorrente ha presentato istanza di accertamento con Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 3

adesione, a norma dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;

per evitare all'ufficio le spese del contenzioso, la cui regola principale "chi sbaglia paga" pone tutte le spese del giudizio a carico del soccombente, il ricorrente ha specificato nell'istanza che sarebbe stato disposto a definire l'anno _____, accettando, suo malgrado, in quanto non ha evaso nulla, un maggiore imponibile di 5mila euro;

in seguito all'istanza di accertamento con adesione, l'ufficio ha notificato al ricorrente un invito al contraddittorio, protocollo _____, per la definizione dell'accertamento;

non si è arrivati alla definizione proposta dal ricorrente che intendeva eliminare una lite inutile.

RICORRE

contro l'avviso di accertamento per i motivi che, in linea di diritto e nel merito, va ad esporre, dopo avere ricostruito i fatti.

I fatti

L'ufficio locale delle Entrate di _____ ha rettificato le dichiarazioni annuali dell'Iva, dei redditi e dell'Irap, presentate dal contribuente per l'anno _____, con il modello Unico _____, a norma del combinato disposto dell'articolo 39, terzo comma e primo comma, lettera d), del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973, dell'articolo 54, secondo comma, del decreto Iva, Dpr 633/1972, e dell'articolo 25, comma 1, del decreto Irap, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, accertando maggiori compensi professionali sia ai fini delle imposte sui redditi, sia ai fini Iva e Irap, per l'importo di _____ euro.

Come si è detto, l'ufficio locale delle Entrate di _____ ha emesso l'atto di accertamento al "buio", cioè in assenza della necessaria documentazione bancaria che, alla data del _____, quando è stato

emesso l'atto di accertamento, e come, sia pure in parte, fino ad oggi, non era nella disponibilità del ricorrente. Al riguardo, va detto che l'ufficio, in alcuni casi, ha preteso giustificazioni assurde, quasi delle prove diaboliche, senza nemmeno tenere conto del fatto che la cosiddetta "tracciabilità" dei compensi è entrata in vigore il 12 agosto 2006, cioè in epoca successiva alle annualità accertate. Tuttavia, con notevole sforzo, sia economico, sia di tempo, il ricorrente _____ è stato in grado di giustificare tutte le operazioni attive e passive, dimostrando, con i numeri reali e non quelli virtuali indicati dall'ufficio, che nulla è stato evaso.

La nullità dell'accertamento

Preliminarmente, si eccepisce la nullità dell'atto di accertamento per violazione di legge. Sin dall'avvio del procedimento, l'ufficio delle Entrate _____ ha posto in essere una sequela di violazioni di legge, sia sul piano sostanziale che procedurale, che rendono illegittimo e nullo non soltanto l'atto impugnato ma anche l'intero procedimento di accertamento espletato. Questi i motivi.

MOTIVI

L'atto deve essere annullato in quanto illegittimo e infondato:

- per difetto di motivazione;
- per violazione di alcuni principi fondamentali della Costituzione della Repubblica italiana.

Primo motivo: l'inesistenza della notificazione dell'atto

Preliminarmente, si eccepisce l'assoluta inesistenza della "notificazione" dell'avviso di accertamento contro il quale si ricorre in quanto effettuata da organo assolutamente incompetente, in un luogo diverso del domicilio fiscale del ricorrente, a mani di soggetto terzo, in plico aperto e senza alcuna successiva comunicazione della pretesa avvenuta notificazione a mezzo raccomandata indirizzata al destinatario. Nel caso del ricorrente, la "notificazione" è stata effettuata da tale signor _____, del quale si sconosce l'esatta qualifica, in Via _____, _____, mentre il domicilio fiscale del ricorrente _____ è quello di Via _____

_____, a mani di soggetto terzo, signor _____, in plico aperto e senza alcuna notizia data successivamente al destinatario a mezzo lettera raccomandata. Al riguardo, si ricorda che l'articolo 60 "notificazioni" del decreto sull'accertamento Dpr 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: "c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 5

destinatario". A prescindere dal mancato rispetto della legge sulla privacy operata con tale anomala consegna dell'avviso, che il ricorrente si riserva di segnalare al Garante e all'autorità penale, le ripetute e gravi violazioni delle norme in tema di notificazioni sopra segnalate rendono la notifica "tamquam non esset" in quanto inesistente e, come tale, non suscettibile

di qualsiasi sanatoria, anche attraverso la proposizione del presente ricorso. In via pregiudiziale, si eccepisce, poi, la nullità del preteso accertamento per la mancanza di preventiva e regolare autorizzazione allo svolgimento delle indagini finanziarie da parte dell'agenzia delle Entrate o, comunque, per assoluto difetto di motivazione della stessa. Le indagini finanziarie sono infatti subordinate al rilascio di una preventiva autorizzazione che deve essere adeguatamente motivata (articolo 7, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, cosiddetto "Statuto del contribuente"). Tale motivazione deve esplicitamente indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che giustificano l'indagine in ossequio al principio di trasparenza ed effettività della tutela giurisdizionale che deve essere garantita a ciascun soggetto, per come riconosciuto dalla stessa agenzia delle Entrate nella circolare 32/E del 19 ottobre 2006. In particolare, si devono indicare non solo le ragioni che sottendono all'indagine, ma anche i legami che esistono tra il soggetto "contribuente" e lo stesso soggetto "cliente" dell'istituto bancario o finanziario e quali siano esplicitamente le ragioni che inducano a ritenere la valenza tributaria delle operazioni bancarie dallo stesso effettuate. Nel caso di specie, il ricorrente non è stato tempestivamente informato di tale preventiva autorizzazione e, a tutt'oggi, sconosce l'eventuale motivazione della stessa. Insomma, il ricorrente non è stato messo nelle condizioni di fare le opportune valutazioni e di adottare le necessarie difese. Ne consegue che i dati dei conti correnti bancari utilizzati per l'accertamento risultano irritualmente e illegittimamente acquisiti e quindi si tratta di elementi probatori assolutamente inutilizzabili. L'avviso di accertamento, anche sotto tale aspetto, è radicalmente nullo. I superiori rilievi, se valgono per i conti del ricorrente valgono, a maggior ragione, per i conti di soggetti diversi, nei confronti dei quali i dati sono stati acquisiti in modo assolutamente illegittimo. In via pregiudiziale, ancora, si eccepisce l'illegittimità e la conseguente nullità dell'accertamento per applicazione retroattiva della normativa sulla tracciabilità dei compensi introdotta, con effetto dal 12 agosto 2006, dall'articolo 35, comma 12, del decreto legge Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 6

4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, cosiddetto decreto "Visco - Bersani" (poi abrogata dal 25 giugno 2008). Relativamente ai conti non intestati al ricorrente, si eccepisce l'assoluta illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato stante che per tali conti non può certo operare, come preteso dall'ufficio locale delle Entrate di _____, alcuna inversione dell'onere della prova, incombendo all'ufficio la prova che si tratta di compensi riferibili al contribuente. Ne consegue, anche sotto tale aspetto, la nullità dell'atto impugnato. Nel merito, si evidenzia l'assoluta illegittimità dell'accertamento operato in quanto fondato su mere presunzioni e su una interpretazione dei dati errata e arbitraria. Sono evidenti altresì diversi errori materiali e casi di duplicazioni o, addirittura, moltiplicazioni delle voci. Ciò ha portato l'ufficio delle Entrate di _____ a risultati iperbolici, privi di qualsiasi minima aderenza con la realtà, e a pervenire a una ricostruzione assolutamente arbitraria e fantasiosa del presunto reddito del ricorrente. Al riguardo, si evidenzia che le voci contestate dall'ufficio delle Entrate di _____ con la semplice apposizione di un asterisco (e senza alcuna motivazione), sono, invece, per come risulta dalle tabelle e dai

documenti allegati, semplici movimenti finanziari, privi di qualsiasi valenza tributaria, e non certo compensi. Si tratta perciò di un accertamento privo di qualsiasi motivazione, non potendosi certo ritenere tale il rinvio operato “sic et simpliciter” ai flussi dei movimenti bancari. Per mero scrupolo difensivo, si evidenzia che non si possono certo considerare compensi i prelevamenti, e, in particolare, quelli per i quali sono stati indicati i beneficiari e/o la natura di spese personali, familiari e di studio.

La nullità dell'accertamento

Si eccepisce inoltre la nullità dell'atto di accertamento, oltre che per assoluto difetto di motivazione, anche per violazione di legge.

In proposito, si deve rilevare:

- l'illegittimità e la conseguente nullità dell'accertamento per applicazione retroattiva della normativa sulla tracciabilità dei compensi introdotta, con effetto dal 12 agosto 2006 (poi abrogata dal 25 giugno 2008), dall'articolo 35, comma 12, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, cosiddetto decreto “Visco - Bersani”;

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 7

- l'assoluta inutilizzabilità di tutta la documentazione acquisita in via telematica in quanto, per come espressamente chiarito dal provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 28 aprile 2006, questo è possibile solo a partire dal 1° settembre 2006 ed è pertanto escluso che la documentazione acquisita in via telematica possa essere utilizzata per gli anni dal 2003 al 2006;

- l'assoluta inutilizzabilità della documentazione bancaria relativa alla signora _____, moglie del ricorrente _____, per la ragione che non è stato provato e nemmeno è provabile in alcun modo che si tratta di un conto fittizio; in verità, il conto corrente della signora _____, moglie del ricorrente _____, è un conto privato di famiglia che è usato solo ed esclusivamente ai fini privati ed è comunque escluso che lo stesso possa rilevare ai fini dell'attività professionale del ricorrente _____.

La verifica irregolare rende nullo l'accertamento

In materia di indagini finanziarie, occorre segnalare le importanti istruzioni contenute nella circolare n. 1 del 29 dicembre 2008, emanata dal Comando generale della Guardia di Finanza (disponibile dal 3 marzo 2009 sul sito www.gdf.it). In questa circolare, il quarto capitolo, della parte seconda, del primo volume, si occupa delle irregolarità nell'esercizio dei poteri ispettivi e delle possibili conseguenze. In proposito, viene precisato che il mancato rispetto delle regole dettate dalla legge per l'esercizio dei diversi poteri ispettivi previsti nel settore fiscale è generalmente causa d'inidoneità degli elementi acquisiti e, di conseguenza, non possono supportare legittimamente un provvedimento impositivo e/o di irrogazione sanzioni. Il mancato rispetto delle regole riproduce nel diritto tributario il meccanismo tipico del diritto amministrativo, in base al quale, nel momento in cui sussiste un collegamento di natura procedimentale tra un atto (nel caso specifico, la verifica della Guardia di Finanza) e il provvedimento finale (l'avviso di accertamento o di rettifica o l'irrogazione delle sanzioni da parte dell'ufficio locale delle Entrate), nel senso che il primo rileva come

antecedente necessario e strumentale rispetto al secondo, i vizi dell'uno riverberano i suoi effetti negativi sulla validità dell'altro, cosiddetta come "invalidità derivata". Nella circolare, si osserva che l'eventuale inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti nel corso delle verifiche e dei controlli fiscali potrebbe, almeno in teoria, non essere l'unica Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 8

conseguenza della violazione che comporta l'invalidità derivata, nel senso che la verifica irregolare comporta la nullità dell'accertamento, della rettifica o dell'irrogazione delle sanzioni. In questi casi, si determina una situazione anti-giuridica che potrebbe portare, a certe condizioni, a configurare la responsabilità personale dei verificatori. Questa responsabilità deriva, in via generale, dall'articolo 28 della costituzione, a norma del quale "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 dei diritti. In tali casi la responsabilità si estende allo Stato e agli enti pubblici". Insomma, è fondamentale rispettare le regole, perché, diversamente, oltre a rendere nulle le verifiche e i controlli della Guardia di Finanza e vanificare i conseguenti atti emessi dagli uffici locali delle Entrate, i disattenti funzionari rischiano di subire sanzioni a loro carico.

IL FISCO NON PUO' INVENTARE REDDITO INESISTENTE

L'accertamento operato è altresì illegittimo in quanto non si può superare il diritto del cittadino, costituzionalmente protetto, a pagare il giusto tributo fiscale, costringendolo invece a pagarne uno diverso, maggiore o minore. In ogni caso, per quanto riguarda gli accertamenti emessi dagli uffici dell'agenzia delle Entrate, nessuno strumento, sia esso induttivo come i parametri, il redditometro o gli studi di settore, sia esso basato su assurdi controlli bancari, può obbligare il contribuente a dichiarare più di quanto effettivamente incassa. Gli uffici devono perciò valutare con molta attenzione i fatti e le circostanze rappresentati dal contribuente, al fine di pervenire alla definizione dell'accertamento in sede amministrativa. Insomma, uffici e contribuenti devono fare di tutto per evitare la lite e trovare l'intesa per chiudere l'accertamento con il concordato. La preventiva intesa non ha prezzo anche in relazione al contenzioso in vigore dall'aprile del 1996. La regola "chi sbaglia paga", che consiste nell'addebito delle spese del giudizio al soccombente, dovrebbe eliminare le invenzioni del fisco e le conseguenti liti. Soltanto con la preventiva intesa che, in sostanza, significa "buon senso", si possono evitare liti inutili e dispendiose per il fisco e per i contribuenti.

Il mancato rispetto dei diritti del contribuente

Si deve anche tenere presente che l'accertamento dell'ufficio locale delle Entrate di _____ non è conforme con il combinato disposto di cui Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 9

agli articoli 3, 53 e 97 della Carta Costituzionale. Al riguardo, si deve sottolineare il fatto che anche l'articolo 1 della legge sui diritti del contribuente, legge 212 del 27 luglio 2000, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale 177 del 31 luglio 2000, richiama espressamente, tra i <<Principi generali>>, che le norme della legge sui diritti del contribuente, in attuazione degli articoli 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. Gli articoli richiamati fanno parte dei “principi fondamentali” della “costituzione della Repubblica italiana”. Essi stabiliscono:

articolo 3; tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali;
articolo 23; nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge;
articolo 53; tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva;
articolo 97; i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.

Accertamento da annullare per violazione dei principi fondamentali della Costituzione

L'accertamento deve essere annullato anche perché trasgredisce ad alcuni principi fondamentali della Costituzione della Repubblica italiana. In particolare, l'accertamento viola gli articoli 35 e 53 della Costituzione.

L'accertamento è infatti in contrasto con l'articolo 35 della Costituzione, il quale dispone che <<La Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni>>; l'accertamento è anche in contrasto con il dettato costituzionale di cui all'articolo 53, in base al quale <<tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva>>. Nel caso dell'accertamento in oggetto, è evidente la violazione dei predetti due articoli della Costituzione in quanto l'accertamento non tutela il lavoro del contribuente e inventa una “capacità contributiva” presunta, quando, invece, per principio costituzionale la “capacità contributiva” deve essere effettiva e non certo solo presunta. L'accertamento deve essere annullato anche per rispettare Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 10

altri principi costituzionali, quali, ad esempio, quello dettato dall'articolo 3 della Costituzione che <<è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico>> nonché quello dell'articolo 41 che <<l'iniziativa economica privata è libera>>.

Nota bene:

Vale la pena di ripetere che:

- l'accertamento operato sulla base di presunte evasioni accertate in seguito alle indagini finanziarie è illegittimo;
- la pretesa erariale è infondata in quanto non esiste alcuna materia imponibile;
- l'accertamento operato dall'ufficio locale di _____ è perciò un atto da annullare nel più breve tempo possibile per evitare ulteriori costi all'erario.

Le eccezioni del ricorrente in diritto e nel merito per gli accertamenti di annualità precedenti il 2005

In via principale e in diritto, si eccepisce l'illegittimità dell'atto impugnato per applicazione retroattiva di una disposizione normativa formalmente procedimentale, ma in concreto sostanziale, in quanto incide sull'imposta effettivamente dovuta. Infatti, l'articolo 1, comma 402, lettera a), numeri 1 e 2, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, Finanziaria 2005, ha innovato la disposizione dell'articolo 32, primo comma, n. 2, del

Dpr 600/1973, aggiungendo alla parola “ricavi”, che riguarda solo il reddito d’impresa, quella di “compensi”, che riguarda il reddito di lavoro autonomo degli esercenti arti o professioni, com’è il caso del ricorrente, che esercita l’attività di _____. Con la modifica apportata dalla legge 311/2004, che ha effetto dal 1° gennaio 2005, viene individuato un presupposto impositivo nuovo rispetto a quello precedentemente previsto, che, però, avuto riguardo all’articolo 11 delle preleggi al Codice Civile può (e deve) trovare applicazione solo per l’avvenire e, quindi, nel caso in esame, solo a partire dal 1° gennaio 2005. Anche se una parte della giurisprudenza ha assegnato a tale norma la qualificazione di norma procedurale, si deve distinguere tra:

- “disposizioni sull’accesso alle prove”, che sono quelle concernenti le autorizzazioni, i tempi di risposta, le modalità di trasmissione di dati, notizie e documenti; e

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 11

- “disposizioni sul contenuto delle prove”, che riguardano l’oggetto (più ampio) della richiesta e i (nuovi) soggetti cui possono essere richiesti i dati e le notizie: cioè i “nuovi contribuenti” suscettibili di “accertamento da indagini finanziarie” (nel caso specifico, gli esercenti arti e professioni).

Mentre le disposizioni sull’accesso alle prove, in quanto vertono su poteri istruttori, hanno natura procedimentale e quindi possono essere applicate, a partire dalla loro entrata in vigore, anche per regolamentare presupposti d’imposta precedenti, le disposizioni sul contenuto delle prove, che qui interessano, al di là della loro qualificazione di “norme procedimentali”, incidono sulla “sostanza” del rapporto d’imposta e, in particolare, sulle imposte dovute. In altre parole, è vero che si tratta di un problema di “prove” (e, quindi, di accertamento), ma dato che dall’applicazione di quelle norme dipende l’ammontare del tributo dovuto, la disposizione in esame ha valenza sostanziale e non procedimentale. In realtà, la presunzione che le somme prelevate dal contribuente – qualora non venga provata la loro contabilizzazione o identificato il destinatario – corrispondono a spese non dichiarate – cui fanno, a loro volta, seguito compensi non dichiarati – costituisce una “novità” che non può essere considerata “procedurale”, ma, quanto agli effetti, “sostanziale”. Per contrastare tale presunzione, infatti, è necessario indicare elementi – nel caso, i destinatari dei pagamenti o delle somme prelevate – che, in quanto relativi ad anni precedenti, risulta, a distanza di alcuni anni, molto difficile e spesso impossibile reperire. In assenza, fino al 31 dicembre 2004, di disposizioni che prescrivessero tale onere probatorio, il ricorrente non si era dato carico di preconstituire quelle “tracce” che gli avrebbero consentito con certezza assoluta di individuare i destinatari delle somme prelevate e, pertanto, di vincere qualsiasi presunzione. Da questo suo comportamento, del tutto logico e corretto e nel rispetto delle norme dell’epoca, non possono comunque farsi derivare, per l’anno 2004, effetti indesiderati e penalizzanti. Infatti, poiché si tratta di norma procedurale con effetti sostanziali, la stessa non può trovare applicazione per anni in cui non era ancora in vigore, né può valere “ora per allora” senza essere tacciata di retroattività. In proposito, peraltro, si ricorda che la facoltà di introdurre norme di portata retroattiva nel campo tributario trova limiti ben precisi: specificamente, nell’articolo 3 della legge

212/2000, che stabilisce l'irretroattività delle disposizioni tributarie, ma Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 12

anche nell'articolo 53 della Costituzione, che richiede la "attualità" della capacità contributiva al momento in cui si intende sottoporre a tassazione una determinata manifestazione di ricchezza, che dovrebbe essere l'ufficio a provare e che non ha provato. Per quanto detto, va disposto l'annullamento dell'atto impugnato. Per illegittima applicazione della legge, e ciò sia con riferimento alle imposte sui redditi, sia all'Iva e all'Irap, nonché con riferimento ai contributi previdenziali.

L'illegittima inversione dell'onere della prova

Si eccipe ancora l'illegittimità dell'avviso di accertamento, stante la indebita pretesa dell'ufficio locale delle Entrate di _____ di invertire l'onere della prova che grava su di esso in ordine al conto non intestato al ricorrente. Per la rideterminazione del reddito (impossibile) di lavoro autonomo del ricorrente, l'ufficio locale delle Entrate di _____ ha utilizzato non solo le risultanze di un conto corrente bancario allo stesso intestato, ma anche degli altri conti correnti intestati alla moglie e ai familiari. Quanto a questi ultimi conti, va rilevato che la giurisprudenza, nell'interpretare l'articolo 32 del Dpr 600/1973 – in merito ai "conti intrattenuti" dal contribuente – ha ritenuto legittimo l'utilizzo, da parte dell'ufficio locale delle Entrate, di dati relativi e movimentazioni bancarie intervenute, oltre che sui conti intestati al contribuente accertato, anche su conti intestati a soggetti diversi, ma solo a condizione che l'ufficio provi che le movimentazioni finanziarie contenute in quei conti sono "riferibili" al contribuente e, quindi, che la intestazione a terzi è solo formale o addirittura fittizia. L'articolo 32, primo comma, numeri 2) e 7), del Dpr 600/1973 "non trova applicazione con riguardo a conti bancari intestati esclusivamente a persone diverse, ancorché legate al contribuente da vincoli familiari o commerciali, salvo che l'ufficio opponga e poi provi in sede giudiziale che l'intestazione a terzi sia fittizia o comunque superata, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie annotate sui conti" (confronta Cassazione, 14 novembre 2003, n. 17243; 3 ottobre 2006, n. 22013; 23 aprile 2007, n. 9588; 24 agosto 2007, n. 18013; 14 settembre 2007, n. 19216). Nel caso specifico, l'ufficio locale delle Entrate di _____ non ha fornito alcuna dimostrazione circa la "riferibilità" delle operazioni effettuate sui conti correnti della moglie e dei familiari ("soggetti terzi") all'attività del ricorrente, dando per scontato quello che, invece, l'ufficio doveva Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 13

provare, cioè l'imputabilità al ricorrente di "fatti" riguardanti soggetti terzi, e "ribaltando" sul contribuente l'onere di una prova che incombeva - e incombe - sull'ufficio locale delle Entrate che manifesta la pretesa. E' quindi inutilizzabile la documentazione bancaria relativa alla signora _____, moglie del ricorrente _____, in quanto non è stato provato nulla sulla eventuale interposizione fittizia del conto corrente della signora _____.

Al riguardo, va tenuto presente che l'agenzia delle Entrate si è occupata, nella circolare n. 32/E del 2006, paragrafo 5.2., della intestazione soggettiva fittizia dei conti, intesa come "strumento negoziale utilizzato in

modo distorto per procurare al disponente un illecito risparmio di imposta". Nella predetta circolare, l'agenzia delle Entrate ha ammesso, nonostante la mancanza di un'espressa previsione normativa, "l'estendibilità delle indagini ai conti di terzi, cioè di soggetti non interessati dall'attività di controllo, atteso che - per la costante giurisprudenza di legittimità formatasi al riguardo (da ultimo, Cassazione n. 2738/2001) - le citate disposizioni, utilizzando la locuzione 'i dati e gli elementi risultanti dai conti possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti', legittimano anche l'apprensione di quei conti di cui il contribuente sottoposto a controllo ha avuto la concreta ed effettiva disponibilità, indipendentemente dalla formale intestazione". La stessa agenzia delle Entrate ha, però, sottolineato la necessità che, relativamente ai rapporti intestati e alle operazioni effettuate esclusivamente da soggetti terzi, specialmente se legati al contribuente da vincoli familiari o commerciali, "l'ufficio accertatore dimostri che la titolarità dei rapporti come delle operazioni è "fittizia o comunque è superata", in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie rilevate dalla documentazione "bancaria" acquisita (in tal senso, Cassazione numeri 1728/1999, 8457/2001, 8826/2001 e 6232/2003)". L'intestazione fittizia si manifesta, a parere dell'agenzia delle Entrate, tutte le volte in cui gli uffici rilevino nel corso dell'istruttoria che le movimentazioni finanziarie, sebbene riferibili formalmente a soggetti che risultano averne la titolarità, "in realtà sono da imputare a un soggetto diverso che ne ha la reale paternità con riferimento all'attività svolta". In merito alla possibilità di applicare, nei casi in esame, sia pure ai soli fini delle imposte sui redditi, la disposizione di cui all'articolo 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 14

1973, la quale consente di attribuire al contribuente sottoposto a controllo i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona, l'agenzia delle Entrate ha precisato che "lo schema di interposizione soggettiva fittizia delineato da quest'ultima disposizione si caratterizza, rispetto a quello civilistico, per il fatto che l'accordo tra interposto e interponente non interessa l'Amministrazione finanziaria che, nonostante a sua volta sia 'parte' del rapporto obbligatorio di imposta, resta soggetto terzo non consenziente. In altri termini, nella fattispecie tributaria l'interposizione viene concepita come inserimento di uno schermo soggettivo fittizio e deviante fra il contribuente e l'Amministrazione stessa, con la conseguenza che, tanto più l'interposto (o prestanome) è passivo (cioè solo nominativamente partecipe), tanto più l'interponente potrebbe risultare il dominus dell'accordo e, in definitiva, il vero centro di imputazione dei diritti e degli obblighi giuridici di natura fiscale. In questa fattispecie, l'ufficio impositore deve acquisire la prova effettiva - anche mediante presunzioni, purché gravi, precise e concordanti - che si sia realizzato il possesso di redditi per interposta persona e che, quindi, detti redditi, in quanto correlabili a movimentazioni finanziarie siano da imputare all'interponente, anche se i redditi stessi risultino formalmente dichiarati dall'interposto.

L'orientamento della Corte di Cassazione

Anche la Suprema Corte ha, da ultimo, affermato, nella sentenza n. 16837 del 20 giugno 2008, che il ricorso alla presunzione legale non è ammissibile qualora l'ufficio non fornisca la prova della riconducibilità delle movimentazioni bancarie al soggetto sottoposto a controllo e che in nessuna disposizione normativa è rinvenibile una presunzione di riferibilità al contribuente indagato delle movimentazioni finanziarie dei rapporti intestati a soggetti collegabili allo stesso contribuente indagato solo in virtù di vincoli familiari o commerciali. La stessa Corte ha, altresì, chiaramente asserito, nella ordinanza n. 27186 del 14 novembre 2008, che la possibilità che l'acquisizione dei dati dei conti correnti possa essere estesa anche a quelli intestati a persone che per la loro contiguità al contribuente possono essere considerate perciò solo sospette in base a considerazioni desumibili dalla comune esperienza "non significa che le movimentazioni rilevate possano per ciò solo essere sic et simpliciter Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 15

imputate al contribuente, in quanto così operando si fa assurgere quella che è una semplice possibilità, sia pure avvalorata dalla concreta osservazione del fenomeno, a regola di comune esperienza rispondente al canone dell'id quod plerunque accidit, così da dare per scontata l'esistenza di una situazione sostanziale confliggente con quella formale anche in assenza di una norma che autorizzi espressamente una tale operazione mentre è necessario un ulteriore passaggio consistente nell'accertamento che l'intestazione sia sostanzialmente fittizia, nel senso che il conto corrente esaminato sia in realtà utilizzato dal contribuente stesso". Si può, quindi, affermare che gli orientamenti interpretativi dell'agenzia delle Entrate e della Corte di Cassazione stiano progressivamente convergendo in riferimento alla identificazione dell'onere probatorio posto a carico degli uffici locali dell'agenzia delle Entrate. In sede contenziosa deve, quindi, essere accertato il grado di fondatezza delle presunzioni gravi, precise e concordanti operate dagli uffici in ordine alla riferibilità al contribuente delle movimentazioni dei conti intestati a terzi soggetti. Nel caso in esame l'onere di provare che le risultanze dei conti dei terzi sono riconducibili al soggetto indagato incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, in un articolo pubblicato sul Sole 24-Ore del 26 gennaio 2009, "Cassazione e Fisco alleati sui conti bancari", l'autore Gianfranco Ferranti osserva che "per le operazioni di terzi la prova spetta all'ufficio", riportando alcune sentenze della suprema Corte di Cassazioni la quale "ha, da ultimo, affermato (nelle sentenze n. 19213/07 e n. 16837/08) che il ricorso alla presunzione legale non è ammissibile qualora l'ufficio finanziario non fornisca la prova della riconducibilità delle movimentazioni bancarie al soggetto sottoposto a controllo". Questa prova, di fondamentale importanza, non è stata fornita dalla Guardia di Finanza in sede di verifica, e nemmeno dallo stesso ufficio delle Entrate, che si è limitato a recepire acriticamente le risultanze della verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza.

Pertanto, va detto che nella circolare 32/E del 19 ottobre 2006, è la stessa agenzia delle Entrate a mettere in guardia gli uffici locali che, prima di attribuire le operazioni di terzi al soggetto verificato, devono "acquisire la prova effettiva – anche mediante presunzioni, purché gravi, precise e concordanti, che si sia realizzato il possesso di redditi per interposta

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 16

persona e che, quindi, detti redditi, in quanto correlabili a movimentazioni finanziarie siano da imputare all'interponente....".

In un altro articolo, pubblicato sul Sole 24-Ore del 26 gennaio 2009, dal titolo "L'intestazione non blocca gli accertamenti", l'autore Gianfranco Ferranti scrive che la stessa agenzia delle Entrate sottolinea, inoltre, la necessità che, relativamente ai rapporti intestati e alle operazioni effettuate esclusivamente da soggetti terzi specialmente se legati al contribuente da vincoli familiari o commerciali, "l'ufficio accertatore dimostri che la titolarità dei rapporti come delle operazioni è fittizia o comunque è superata, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie rilevate dalla documentazione bancaria acquisita (Cassazione n. 1728/99, 8457/01 e 6232/03)".

In definitiva, non sono in alcun modo attribuibili al ricorrente _____ le operazioni del conto corrente intestato alla moglie, signora _____, in quanto, sia la Guardia di Finanza in sede di verifica, sia lo stesso ufficio delle Entrate, non hanno acquisito alcuna prova effettiva, anche mediante presunzioni, purché gravi, precise e concordanti, che le operazioni del predetto conto fossero da attribuire all'attività professionale del ricorrente _____. La mancanza di queste prove rende assolutamente inutilizzabili "ab origine" le operazioni del conto corrente bancario intestato alla signora _____.

Va, pertanto, disposto l'annullamento dell'atto impugnato, con riferimento ai conti correnti della moglie e dei familiari, in quanto l'ufficio locale delle Entrate di _____ non ha fornito la prova che tali conti sono riconducibili al ricorrente.

Indagini finanziarie prive di regolare autorizzazione

Si eccepisce altresì la nullità dell'accertamento per la mancanza di preventiva e regolare autorizzazione allo svolgimento delle indagini finanziarie da parte della Guardia di Finanza o, comunque, per assoluto difetto di motivazione della stessa. Le indagini finanziarie sono infatti subordinate al rilascio di una preventiva autorizzazione che deve essere adeguatamente motivata (articolo 7, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, cosiddetto "Statuto del contribuente"). Tale motivazione deve esplicitamente indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che giustificano l'indagine in ossequio al principio di trasparenza ed

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 17

effettività della tutela giurisdizionale che deve essere garantita a ciascun soggetto, per come riconosciuto dalla stessa agenzia delle Entrate nella circolare 32/E del 19 ottobre 2006. In particolare, si devono indicare non solo le ragioni che sottendono all'indagine, ma anche i legami che esistono tra il soggetto "contribuente" e lo stesso soggetto "cliente" dell'istituto bancario o finanziario e quali siano esplicitamente le ragioni che inducano a ritenere la valenza tributaria delle operazioni bancarie dallo stesso effettuate. Nel caso di specie, il ricorrente _____ non è stato tempestivamente informato di tale preventiva autorizzazione e, a tutt'oggi, sconosce l'eventuale motivazione della stessa. Insomma, il ricorrente _____ non è stato messo

nelle condizioni di fare le opportune valutazioni e di adottare le necessarie difese.

Insomma, va detto che i dati dei conti correnti bancari impiegati per l'accertamento risultano irritualmente e illegittimamente acquisiti e quindi si tratta di elementi probatori assolutamente inutilizzabili, per i seguenti motivi:

- per quanto già in precedenza rilevato in ordine alla mancanza delle prove sulla eventuale interposizione fittizia del conto corrente della signora _____, moglie del ricorrente _____ che rende assolutamente inutilizzabili "ab origine" le operazioni del conto corrente bancario intestato alla signora _____;
- per la mancanza dell'indispensabile contraddittorio, che si sarebbe potuto instaurare qualora fosse stato concesso al contribuente il tempo di ottenere dalla banca la documentazione dei movimenti bancari;
- per la mancanza di preventiva e regolare autorizzazione allo svolgimento delle indagini finanziarie da parte della Guardia di Finanza.

Ne consegue che l'avviso di accertamento emesso per l'anno 2003 è radicalmente nullo. I superiori rilievi, se valgono per i conti del ricorrente _____ valgono, a maggior ragione, per i conti di soggetti diversi, nei confronti dei quali i dati sono stati acquisiti in modo assolutamente illegittimo.

Per di più, come si è detto, sono in ogni caso inutilizzabili le operazioni relative al conto corrente della moglie signora _____, in quanto, sia la Guardia di Finanza in sede di verifica, sia lo stesso ufficio delle Entrate, non hanno acquisito alcuna prova effettiva, anche mediante presunzioni, purché gravi, precise e concordanti, che le Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 18

operazioni del predetto conto fossero da attribuire all'attività professionale del ricorrente _____.

Relativamente ai conti non intestati al ricorrente _____, si eccepisce l'assoluta illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato stante che per tali conti non può certo operare, come preteso prima dalla Guardia di Finanza e poi dall'ufficio delle Entrate, alcuna inversione dell'onere della prova, incombendo all'ufficio la prova che si tratta di compensi riferibili al contribuente.

Ne consegue, anche sotto tale aspetto, la nullità dell'atto impugnato. Nel merito, si evidenzia l'assoluta illegittimità dell'accertamento operato in quanto fondato su mere presunzioni e su una interpretazione dei dati errata e arbitraria. Sono evidenti altresì diversi errori materiali e casi di duplicazioni o, addirittura, moltiplicazioni delle voci.

Ciò ha portato a risultati iperbolici, privi di qualsiasi minima aderenza con la realtà, e a pervenire a una ricostruzione assolutamente arbitraria e fantasiosa del presunto reddito del ricorrente _____.

Le arbitrarie conclusioni dell'ufficio

Si eccepisce l'illegittimità dell'avviso di accertamento anche per l'arbitrarietà delle conclusioni dell'ufficio locale delle Entrate di _____, con riferimento sia al conto intestato al ricorrente, sia a quello intestato alla moglie e ai familiari ("soggetti terzi"). L'ufficio locale delle Entrate di _____, nella ricostruzione del reddito imponibile del ricorrente, ha considerato diversi prelevamenti operati sul proprio conto quali "compensi" conseguiti nell'ambito dell'esercizio della

sua attività professionale, in via “automatica”. Si richiama l’attenzione di codesta onorevole Commissione tributaria sul contenuto dell’articolo 32, primo comma, n. 2 del Dpr 600/1973, in base al quale sono posti come (ricavi o) compensi “a base delle rettifiche e degli accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell’ambito dei predetti rapporti od operazioni”. Le giustificazioni fornite dal ricorrente, supportate dalla cospicua relativa documentazione, sono state ritenute insufficienti dall’ufficio locale di _____, senza, peraltro, motivare le ragioni per le quali le stesse non sono state accolte. In proposito, si richiama l’attenzione di codesta onorevole Commissione tributaria provinciale sul fatto che:

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 19

- la norma afferma che i prelevamenti possono, in estrema ratio, essere “posti a base” di un accertamento diretto ad individuare compensi non dichiarati, ma non essere “tout court” considerati compensi omessi; è mancato, in altre parole, quel necessario supporto alle presunzioni che l’ufficio locale delle Entrate di _____ doveva appurare attraverso “altri elementi”, attraverso una indagine più approfondita, che era sua facoltà realizzare;
- non è possibile, nell’ambito del reddito di lavoro autonomo “professionale”, fare derivare un compenso da una spesa, dato che si tratta di componenti di reddito del tutto autonomi e fra i quali non esiste un rapporto di dipendenza o un collegamento; negli studi professionali, le spese sono “generiche e generali”, a differenza dei compensi, che sono tutti specifici e derivanti da prestazioni professionali facilmente individuate;
- un collegamento tra componenti positivi e negativi di reddito, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo professionale, non è possibile anche avuto riguardo al “criterio di cassa” che vige nel settore, è, infatti, di comune esperienza, la constatazione che i compensi seguono “di molto” le spese; a spese sostenute in un anno fanno seguito compensi riscossi in uno o due esercizi; insomma, non c’è una diretta correlazione fra “spesa” e “compenso”.

In via principale e nel merito

L’avviso di accertamento è altresì infondato per l’arbitrarietà del metodo applicato, con riferimento ai prelevamenti (a favore dei familiari o di terze persone, magari per il solo cambio degli assegni) intervenuti sul “proprio” conto corrente. Il ricorrente, nel caso sopra indicato, ha adempiuto all’onere probatorio su di lui gravante, indicando il percettore degli importi prelevati. Se l’ufficio locale delle Entrate di _____ ritiene che la circostanza non sia vera è a suo carico la dimostrazione che quanto dichiarato dal ricorrente è falso: ad esempio, invitando il percettore in ufficio o inviandogli un questionario per chiedergli conto delle ragioni o del titolo dell’incasso, da parte sua, della somma corrisposta dal ricorrente; o chiedendogli di fornire spiegazioni o l’eventuale documentazione che sta alla base del trasferimento della somma di denaro in esame. Nulla di tutto ciò è stato fatto, essendosi l’ufficio locale delle Entrate di _____ limitato ad affermare, apoditticamente, che, per

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 20

superare la presunzione di compenso, non era sufficiente l'indicazione che il destinatario delle somme era un familiare o un terzo. In proposito, la Commissione tributaria provinciale di Bologna, con sentenza del 4 giugno 2007, n. 158, ha affermato che "a norma dell'articolo 32 del Dpr 600/73, la presunzione prelievi = compensi viene vinta dal contribuente mediante la mera indicazione delle generalità del beneficiario della somma di denaro prelevata"; "la norma è inequivocabile: basta l'indicazione del beneficiario: e null'altro". E, continua, "ove l'ufficio contesti l'effettività della donazione di denaro in favore dell'accipiens indicato dal contribuente, è tenuto a provarne, anche attraverso presunzioni, l'insussistenza". La Sentenza conclude raccomandando "estrema cautela nel considerare "compensi" ricchezza già tassata, perché, altrimenti, si determinerebbe un inaccettabile vulnus al principio della capacità contributiva". Un suggerimento alla cautela viene anche dalla stessa agenzia delle Entrate, la quale – nella circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006 – aveva invitato gli uffici periferici procedenti, sotto il profilo operativo, ad astenersi "da una valutazione degli elementi acquisiti ... particolarmente rigida e formale, tale da trascurare le eventuali dimostrazioni, anche di natura presuntiva, che trattasi di spese non aventi rilevanza fiscale sia per la loro occasionalità e, comunque, per la loro coerenza con il tenore di vita rapportato al volume di affari dichiarato". Per le ragioni suddette, si insiste perché l'avviso di accertamento venga dichiarato illegittimo e infondato e, quindi, ne sia disposto l'annullamento.

In via subordinata, il ricorrente chiede

- il massimo ridimensionamento delle pretese impositive;
- l'annullamento delle sanzioni irrogate, in quanto la pretesa erariale non si fonda su prove, ma su presunzioni; e la infedele dichiarazione "accertata" non deriva da un comportamento volontario del contribuente, ma deriva, in ipotesi, dall'applicazione di disposizioni di legge di dubbia coerenza e legittimità costituzionale, che assegnano a movimentazioni finanziarie valore di operazioni economiche riconducibili, per di più, all'attività professionale del ricorrente e imponibili ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva e dell'Irap.

Ricorso e istanza di autotutela

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 21

Nel caso del ricorrente, l'accertamento emesso per l'anno _____ deve essere annullato in autotutela per avere dimostrato con i numeri, cioè con i fatti, che non è stato evaso nulla. Al riguardo, si fa presente che, oltre al ricorso, è stata predisposta un'istanza di annullamento in autotutela, che sarà presentata, entro il mese di _____, all'ufficio locale di _____ e alla direzione regionale delle Entrate di _____.

Con un pò di buon senso si può eliminare una lite inutile perché la matematica non è un'opinione

Si fa presente che nel caso del ricorrente l'accertamento deve essere annullato in autotutela per avere dimostrato con i numeri, cioè con i fatti, che non è stato evaso nulla. In proposito, gli americani dicono che nella vita, ci sono bugie, grandi bugie e statistiche. E' quello che, in pratica, lo scrittore americano Mark Twain nei primi anni del novecento affermò, dicendo che nella vita <<esistono le bugie, le bugie infami e le

statistiche>>. Statistiche che, alla fine, sono i numeri, cioè i fatti e non le chiacchiere o le invenzioni degli uffici. Nel caso in esame, vale il principio generale ed assoluto per tutti in ogni applicazione di regole aritmetiche: due più due fa sempre quattro e quattro meno due fa sempre due. C'è tutto quello che occorre per i diligenti e per gli incuranti e distratti. E' da notare che quando l'errore fiscale è di aritmetica non è nemmeno il caso di richiamare l'istituto dell'autotutela perché l'errore aritmetico è più grave dell'errore sulla normativa.

L'ufficio deve evitare le liti temerarie

In tema di autotutela occorre anche ricordare gli insegnamenti contenuti nella lettera-circolare 195/S del 5 agosto 1998. In questo documento, il Ministero delle Finanze ricorda agli uffici <<che non tengono conto della normativa vigente>> e, in particolare del decreto sull'autotutela 11 febbraio 1997, n. 37, che l'atto sbagliato è annullabile senza limiti di tempo. La lettera-circolare 195/S prosegue avvertendo gli uffici sui rischi che corrono in caso di liti temerarie. La stessa circolare categoricamente avverte che l'autotutela non è <<una specie di optional>> e l'ufficio emittente <<non possiede una potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori>> perché il mancato esercizio dell'autotutela in caso di un atto illegittimo <<può portare alla Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 22

condanna alle spese dell'amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto)>>. E' stata questa la prima volta che il Ministero delle Finanze, in un documento ufficiale, ha ammonito i funzionari sui rischi derivanti dalla mancata applicazione dell'autotutela a danno della collettività.

Un minuto di attenzione

Si osserva ancora che sull'autotutela dispone anche l'articolo 2-septies del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656; questo articolo si occupa della "Responsabilità patrimoniale dei dipendenti dell'Amministrazione finanziaria". Il comma 1 stabilisce che <<Nell'attività di interpretazione delle disposizioni tributarie e, comunque, nell'applicazione delle disposizioni di cui>> all'articolo 2-quater <<i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che svolgono le relative funzioni rispondono patrimonialmente solo in caso di danno cagionato per dolo o colpa grave>>. Il richiamato articolo 2-quater dello stesso decreto legge 564/1994 è l'articolo che ha proprio per titolo "Autotutela". In buona sostanza, il comma 1 dell'articolo 2-septies avverte -implicitamente- che il ritardo dell'annullamento in autotutela aumenta il danno che l'atto illegittimo o infondato procura al contribuente e all'Amministrazione finanziaria. Giuliano Guasparri, nella nota "Quando i funzionari rispondono con il patrimonio" (inserto "Guida pratica al patteggiamento fiscale" in Il Sole 24-Ore dell'8 dicembre 1994), scrive che <<la disposizione sancisce una limitazione di responsabilità a favore dei dipendenti dell'Amministrazione finanziaria nella attività di interpretazione delle disposizioni tributarie e di attuazione delle norme contenute negli articoli che concernono le citate innovazioni. Si tratta, quindi, di una disposizione che "rassicura" i dipendenti in questione, evitando, oltretutto, che essi istintivamente tendano a privilegiare una interpretazione più favorevole alla Amministrazione,

arroccandosi su posizioni di estrema cautela interpretativa e applicativa delle norme. Proprio mentre essi sono chiamati a essere protagonisti di una svolta nei rapporti tra contribuenti e Fisco che richiede, oltre che professionalità, un alto grado di serena ed equilibrata intraprendenza: si pensi alla attuazione del nuovo concordato, alla conciliazione e, soprattutto, all'esercizio della autotutela... Circa la delimitazione della responsabilità patrimoniale per il danno recato alla Amministrazione o al Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 23

contribuente, solo in caso di dolo o di colpa grave, ci basti rammentare che il danno è una lesione di un interesse protetto dalla legge e può essere patrimoniale o morale: obbliga l'autore al risarcimento verso il danneggiato se è frutto di un atto illecito o di una inadempienza contrattuale, altrimenti si parla di indennizzo. Il dolo, in sede civile, è rilevante ai fini del risarcimento del danno; la colpa grave consiste nella omissione degli elementari principi di diligenza e prudenza nell'operare, secondo la ordinaria esperienza>>. In conclusione, si ripete che, in presenza di un atto illegittimo, il funzionario deve procedere subito al suo annullamento. In proposito, è bene leggere la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, n. 2673, udienza del 24 ottobre 1996, depositata il 5 febbraio 1997, che condanna l'ufficio impositore alle spese e ai danni procurati al contribuente ingiustamente perseguitato (nota "Il Fisco perde? Paghi i danni", a pagina 20 de Il Sole 24 Ore del 7 marzo 1997, e nota "Nelle liti temerarie con il contribuente il Fisco paga le spese e anche i danni", a pagina 13 di Guida Normativa 50 del 19 marzo 1997). Circa la responsabilità dei funzionari pubblici in generale, va ricordato che gli articoli 18 e 30 del testo unico 10 gennaio 1957, n. 3, statuiscono: <<i>funzionari che, per azione od omissione delle loro funzioni, cagionino danno all'Amministrazione sono tenuti a risarcirlo>>. Nel caso in esame, si rileva che si sta verificando un grande spreco di carte, di tempo e di energie per inesistenti omissioni di compensi e di redditi.

La dimostrazione bancaria che non è stato evaso nulla

Come segnalato nella memoria difensiva presentata il

_____, se l'ufficio non avesse avuto la fretta di chiudere l'accertamento, sicuramente avrebbe evitato l'emissione di un atto illegittimo e infondato. Infatti, pur se non tenuto, man mano che è pervenuta la documentazione bancaria, il ricorrente ha dimostrato, operazione per operazione, che non ha evaso nulla, come si può facilmente vedere dalla documentazione bancaria consegnata all'ufficio Entrate di _____, a partire dal _____. Di seguito, si riportano i saldi dei conti correnti bancari del ricorrente e dei suoi familiari all'inizio dell'anno _____ e alla fine dell'anno _____.

Riepilogo saldi conti bancari e postali negli anni _____

RIEPILOGO SALDI

BANCA

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 24

TOTALI

Le entrate e il redditi dichiarato nell'anno _____

Il sottoscritto intende anche rilevare che le entrate dichiarate nell'anno _____ dal ricorrente, di _____ euro, dimostrano che non è

stato evaso nulla. Per di più, nell'anno in esame, il ricorrente ha effettuato l'adeguamento delle entrate dichiarate a quelle presunte dagli studi di settore, allo scopo di evitare anche il controllo mediante lo strumento induttivo applicabile nei confronti degli esercenti imprese, arti o professioni. Insomma, le entrate e il reddito dichiarato dal ricorrente si appalesano più che congrui anche secondo il redditometro e/o gli studi di settore e, conseguentemente, anche ai fini di qualsiasi controllo bancario. A tal riguardo preme evidenziare che i conti correnti sottoposti ad indagine da parte dell'Ufficio non venivano utilizzati esclusivamente per l'attività professionale dello studio del ricorrente, ma sopprimevano anche a tutte le esigenze familiari, sociali e quant'altro dello stesso ricorrente (uomo sposato, padre di _____ figli, unico percettore di reddito in famiglia). Peraltro, l'obbligo di tenuta di un conto bancario per la cosiddetta tracciabilità dei compensi, anche se non dedicato esclusivamente all'esercizio della professione di _____, è entrato in vigore solo a partire dal 12 agosto 2006 e non può certamente avere efficacia retroattiva.

Per chiarezza, va anche detto che, con effetto dal 25 giugno 2008, a norma dell'articolo 32, comma 3, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, è stato soppresso l'obbligo di incassare i compensi mediante strumenti finanziari "tracciabili" (assegni non trasferibili, bonifici, altre modalità di pagamento bancario o postale e sistemi di pagamento elettronico).

Considerazioni finali

In definitiva, si può affermare con assoluta certezza che il ricorrente non ha evaso nulla in relazione all'attività professionale per l'anno _____, in quanto tutte le operazioni che l'ufficio locale delle Entrate di _____ aveva ritenuto come compensi non fatturati, sono versamenti e prelevamenti giustificati, come si può facilmente rilevare dalla corposa documentazione allegata alla memoria difensiva presentata all'ufficio in data _____, nonché dalla documentazione successivamente

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 25

consegnata tra i mesi di _____ e da quella allegata alla memoria consegnata all'ufficio in data _____. I conti bancari, con la giustificazione di tutti i movimenti, operazione per operazione, dimostrano, in modo inequivocabile, che il ricorrente non ha occultato nemmeno un centesimo. Peraltro, come si può facilmente rilevare dai conti correnti dell'anno _____, il ricorrente non ha depositi bancari attivi o con differenze rilevanti rispetto all'anno precedente. L'annullamento in autotutela è un atto dovuto per ovvie ragioni matematiche, che dimostrano, in modo assolutamente incontestabile, che il ricorrente non ha evaso nulla.

Va infine segnalato che nell'anno oggetto di accertamento, ma anche negli anni precedenti e successivi, il ricorrente non ha effettuato alcun investimento immobiliare, o incrementi patrimoniali di altra natura. Insomma, alla luce della documentazione bancaria prodotta, deve essere annullato l'accertamento emesso dall'ufficio locale di _____.

L'annullamento in autotutela è possibile sulla scorta della documentazione prodotta dal ricorrente che, vale la pena di ripetere, alla data del _____, data in cui l'ufficio ha emesso l'atto di accertamento, non era nella disponibilità del ricorrente e nemmeno

dell'ufficio locale di _____. Parlare di evasione fiscale in presenza di questi numeri e fatti sarebbe anche un'offesa al buon senso. Con la documentazione bancaria pervenuta, l'ufficio locale di _____ può facilmente rendersi conto di una realtà profondamente diversa da quella presunta al momento dell'emettere l'accertamento nei confronti del ricorrente. Con la memoria difensiva, consegnata il _____ all'ufficio locale delle Entrate di _____, che giustifica punto per punto le operazioni che, per l'ufficio, sarebbero compensi evasi, si può rimediare a una assurda ingiustizia. Scoprire una presunta evasione fiscale quando invece esiste una realtà economica diversa, significherebbe falsificare e mistificare la realtà. I "numeri" non sono un'opinione. E, purtroppo, i numeri del ricorrente stanno a dimostrare che non c'è stata evasione alcuna.

I controlli del Fisco sui conti bancari

Come sa bene l'ufficio locale delle Entrate di _____, in riferimento ai conti correnti bancari o postali, da tenere obbligatoriamente a partire dal 12 agosto 2006 (poi abrogata dal 25 giugno 2008), a norma Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 26

dell'articolo 35, commi 12 e 12-bis, del decreto legge luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, sia per il prelievo di somme finalizzate al pagamento delle spese sostenute, sia per il versamento dei compensi riscossi, questi conti non devono essere "dedicati" esclusivamente all'attività professionale, ma possono essere usati anche per operazioni non afferenti l'esercizio dell'arte o della professione. Il controllo del Fisco deve avvenire sulla base delle entrate e delle spese dichiarate per l'attività professionale, messe a confronto con i dati del conto corrente bancario. Si può fare l'esempio di un professionista, che non avendo altre entrate oltre quelle relative all'attività professionale, ha dichiarato per l'anno 2004 entrate per 250mila euro e spese per 115mila euro, quindi con un reddito di 135mila euro. Durante l'anno, il professionista ha effettuato dei prelevamenti per spese personali per 85mila euro. In questo caso, il controllo del Fisco potrà essere facilmente fatto, verificando i movimenti bancari dal 1° gennaio al 31 dicembre 2004. Considerato che parte del reddito dichiarato è stato usato nel corso dell'anno per le spese personali, il Fisco potrà vedere come è variato il saldo iniziale al 1° gennaio 2004 dal saldo finale al 31 dicembre 2004. Fatta eccezione per le entrate o uscite straordinarie, acquisti o vendite di immobili o altro, se, ad esempio, il saldo al 1° gennaio 2004 riporta un importo a credito del contribuente di 20mila euro, il saldo finale al 31 dicembre 2004, considerati i prelevamenti personali per 85mila euro, dovrebbe risultare, a credito del contribuente, per circa 70mila euro. La differenza di 50mila euro, rispetto al saldo iniziale di 20mila euro, è data dalla differenza tra il reddito dichiarato per l'anno 2004, di 135mila euro, meno i prelevamenti personali dell'anno 2004, pari a 85mila euro.

Evidentemente, se il saldo finale dei conti bancari presenta, invece, una differenza positiva di 200mila euro, e il contribuente non è in grado di dimostrare che l'incremento di 130mila euro è dovuto ad altri fattori esterni all'attività, l'ufficio delle Entrate ha la possibilità di emettere un accertamento nei confronti del contribuente per i 130mila euro di maggiori entrate non giustificate. Nel caso in esame, è evidente che non c'è stata alcuna evasione, tenuto conto dei redditi dichiarati dal ricorrente

e delle risultanze bancarie dell'anno oggetto di accertamento.

Le istruzioni del Fisco sulle indagini bancarie

Come rilevato dalla stessa agenzia delle Entrate, nella circolare 19 ottobre 2006, n. 32/E, in merito alle indagini finanziarie del contribuente soggetto Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 27

a controllo fiscale, è di fondamentale importanza il contraddittorio preventivo, come illustrato al paragrafo 4.4 della stessa circolare. In questo paragrafo, l'agenzia delle Entrate avverte che “entrambi i numeri 2) del primo e secondo comma, rispettivamente, degli articoli 32 del DPR n. 600 del 1973 e 51 del DPR n. 633 del 1972 definiscono il potere dell'ufficio procedente di invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire allo scopo di fornire dati, notizie e - ai soli fini Iva, anche - chiarimenti, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti relativamente ai “rapporti ed alle operazioni”, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma dei numeri 7) dei predetti commi, ovvero rilevati direttamente dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e da essa trasmessi all'ufficio stesso”. La stessa agenzia delle Entrate afferma che il contraddittorio con il contribuente risulta essenziale nella fase prodromica dell'accertamento in quanto l'indagine - prima solamente di natura bancaria e ora più in generale finanziaria -, pur realizzando un'importante attività istruttoria, non costituisce uno strumento di applicazione automatica, atteso che i relativi esiti devono essere successivamente elaborati e valutati per assumere, non solo in sede amministrativa ma anche in quella giudiziaria, la valenza di elementi precisi e fondanti ai medesimi fini impositivi. In sostanza, prosegue l'agenzia delle Entrate, “il preventivo contraddittorio di cui ai ripetuti numeri 2) si configura, in via di principio, come un passaggio opportuno per provocare la partecipazione del contribuente, finalizzata a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria, e rispondente a esigenze di economia processuale, al fine di evitare l'emissione di avvisi di accertamento che potrebbero risultare immediatamente infondati alla luce delle prove di cui il contribuente potesse disporre”. Nella richiamata circolare, al paragrafo 5.1. “Gestione delle risultanze emerse dalle indagini”, l'agenzia delle Entrate avverte che nel caso in cui alle movimentazioni finanziarie del contribuente non sia possibile dare immediata rilevanza e conclusione ai fini dell'accertamento, l'ufficio procedente, pur nell'ambito delle sue autonome valutazioni discrezionali, agisca opportunamente l'interpello preventivo del contribuente. A quest'ultimo riguardo, si ritiene che in linea di principio possano assumere valida valenza giustificativa - soprattutto in caso di discordanza tra i dati bancari e finanziari e le Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 28

rilevazioni contabili - gli atti e i documenti che provengono dalla Pubblica amministrazione, da soggetti aventi pubblica fede (notai, pubblici ufficiali, eccetera), da soggetti terzi in qualità di “parte” di rapporti contrattuali di diversa natura, così come nel caso di rimborsi, risarcimenti, mutui, prestiti, eccetera. Quello che interessa al Fisco è che i prelevamenti fatti dai conti bancari o postali, avuto riguardo all'entità del relativo importo ed alle normali esigenze personali o familiari,

possono essere ragionevolmente ricondotti alla gestione extra – professionale. Per il prelevamento delle somme necessarie per esigenze personali o altre esigenze extra-professionali, non occorre alcuna specifica documentazione (circolare 28/E del 4 agosto 2006, paragrafo 7, “I nuovi obblighi dei professionisti: compensi riscossi con strumenti tracciabili”, di cui all’articolo 35, commi 12 e 12-bis, del decreto legge luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, pubblicata sul supplemento ordinario 183/L alla Gazzetta ufficiale n. 186 dell’11 agosto 2006). Di conseguenza, i professionisti possono pagare in contanti i pagamenti riferiti all’attività professionale, a prescindere dal loro importo, così come possono sempre prelevare le somme dal conto corrente per esigenze personali. Insomma, chi dichiara il giusto ai fini fiscali, come entrate e come spese, non ha nulla da temere. Nel caso del ricorrente non c’è stata alcuna evasione. Aprire una lite in presenza di fatti e documenti incontestabili che dimostrano l’inesistenza assoluta di qualsiasi evasione fiscale sarebbe anche un’imperdonabile ingiustizia. Nel caso in esame, si ripete che si sta verificando un grande spreco di carte, di tempo e di energie per inesistenti omissioni di compensi e di redditi.

La finalità dei controlli bancari

I controlli bancari, che sono una novità recente nell’ambito dei redditi e dei compensi di lavoro autonomo, dovrebbero servire per scovare evasione dove c’è ricchezza, ad esempio, quando il professionista ha conti bancari elevati, ma con dichiarazioni di compensi e redditi bassi. E’ questa la “ratio legis”, cioè la finalità della norma. Non è certo quella di disturbare in modo ingiustificato i contribuenti che fanno il loro dovere. Nel caso del ricorrente, che ha dichiarato compensi di _____ euro per l’anno _____, l’ufficio locale di _____, magari per confusione e per disinformazione derivante dalla scarsa conoscenza del mondo reale oltre che dalla mancanza di esperienza in un settore del tutto nuovo, ha emesso con colpevole leggerezza e disinvoltura l’accertamento Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 29

scoprendo evasioni inesistenti. Accertamento che, inevitabilmente, sta provocando al ricorrente una ulteriore sofferenza psicologica e fisica.

Per i suesposti motivi, =====

===== CHIEDE =====

- a codesta Onorevole commissione tributaria di _____ di annullare l’avviso di accertamento per illegittimità ed infondatezza;
- per errata applicazione delle norme di legge;
- per errata applicazione dei principi in materia di onere della prova;
- per avere adottato un metodo accertativo illegittimo e illogico con riferimento all’attività e al soggetto in esame, che, in quanto professionista, consegue un reddito la cui determinazione avviene per cassa e in cui manca una correlazione fra compensi e spese;
- la condanna dell’ufficio locale delle Entrate di _____ al pagamento delle spese del giudizio a norma dell’articolo 15 del decreto legislativo 546/1992;
- la condanna dell’ufficio locale delle Entrate di _____ al risarcimento dei danni provocati al ricorrente, per stress e patema d’animo conseguente a una lite temeraria, ex articolo 96 del codice di procedura civile.

In via del tutto subordinata, si chiede una riduzione delle pretese

impositive e l'annullamento delle sanzioni irrogate.

Richiesta fissazione udienza entro un mese

e discussione in pubblica udienza

Si chiede anche che:

- sia fissata con urgenza la data dell'udienza per la trattazione della controversia, a norma dell'articolo 30, comma 2, del decreto legislativo 546/1992; esso stabilisce che "almeno una udienza per ogni mese e per ciascuna sezione é riservata alla trattazione di controversie per le quali l'ammontare dei tributi accertati e delle conseguenti soprattasse e pene pecuniarie non sia inferiore a cento milioni di lire", pari a 51.645,69 euro;

- il ricorso venga discusso in pubblica udienza, a norma dell'articolo 33, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Inoltre, in considerazione della palese infondatezza dell'atto,

===== CHIEDE =====

Ricorso - tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 30

a norma dell'articolo 47 del decreto legislativo 546/92, la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato fino alla pubblicazione della sentenza:

- sia perché sussiste il fumus boni juris, cioè l'esistenza di fondati motivi delle ragioni della ricorrente, come specificati nel ricorso;
- sia perché sussiste il danno grave ed irreparabile che ne deriverebbe dalla provvisoria esecuzione dell'atto stesso, attesa l'entità della somma pretesa (circa _____ euro, oltre interessi maturati e maturandi) per il cui pagamento il ricorrente dovrebbe ricorrere a mezzi straordinari con ripercussioni gravissime sul proprio patrimonio personale, difficilmente liquidabile in tempi brevi se non offrendolo a prezzi notevolmente inferiori a quelli di mercato.

Con riserva di presentare ulteriori documenti e memorie aggiuntive.

Allegati:

1) copia avviso di accertamento n. _____, per l'anno _____, notificato il _____;

2) copia processo verbale del _____;

3) copia memoria difensiva del _____;

4) copia perizia redatta dal prof. _____;

5) copia estratti conti bancari relativi agli anni _____.

Ricorso in ___ pagine, con timbro e sigla del difensore in calce a ogni pagina e timbro e firma per esteso del difensore a pagina __ del ricorso
L'imposta di bollo, nella misura di 14,62 euro per ogni 4 pagine o frazione di 4 pagine, è apposta sulla prima pagina del ricorso.

_____, addì _____

Con Osservanza

Ricorso - tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 31

ATTESTAZIONE DI COPIA CONFORME

Il sottoscritto _____, nella qualità di
difensore del ricorrente signor _____, nato a
_____, il giorno _____ e ivi residente in Via
_____, esercente la professione di _____,
codice fiscale _____,

===== ATTESTA =====

• a norma dell'articolo 22, comma 3, del decreto legislativo 546/1992, che la copia del ricorso che si presenta contro l'avviso di accertamento n. _____, per l'anno _____, notificato il _____, materia Irpef, addizionale regionale Irpef, Irap, Iva, sanzioni e interessi, per presunte omissioni di compensi pari a _____ euro, con richiesta di maggiori somme per Irpef _____ euro; addizionale regionale _____ euro; addizionale comunale _____ euro; Irap _____ euro; Iva _____ euro; sanzioni irrogate _____ euro; complessivamente _____ euro, oltre interessi maturati e maturandi, è conforme all'originale spedito all'ufficio delle Entrate di _____, mediante consegna diretta all'ufficio, giusta ricevuta protocollo n. _____ del _____.

_____,
Firma del difensore

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 32

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

RICORRENTE “ _____ ”

Il ricorso che si presenta per il signor _____, nato a _____, il giorno _____ e residente in _____, esercente la professione di _____, codice fiscale _____, contro l'avviso di accertamento n. _____, per l'anno _____, notificato il _____, materia Irpef, addizionale regionale Irpef, Irap, Iva, sanzioni e interessi, per presunte omissioni di compensi pari a _____ euro, con richiesta di maggiori somme per Irpef _____ euro; addizionale regionale _____ euro; addizionale comunale _____ euro; Irap _____ euro; Iva _____ euro; sanzioni irrogate _____ euro; complessivamente _____ euro, oltre interessi maturati e maturandi, si compone:

- del fascicolo per la commissione tributaria provinciale di _____;
- della attestazione di copia conforme al ricorso spedito all'ufficio locale delle Entrate di _____;
- della fotocopia della ricevuta della raccomandata del ricorso spedito all'ufficio locale delle Entrate di _____, mediante consegna diretta all'ufficio, giusta ricevuta protocollo n. _____ del _____.

_____,
Firma del difensore

Ricorso – tipo professionista contro accertamento per indagini finanziarie Pag. n. 33

PROCURA SPECIALE

Il sottoscritto _____, nato a _____, il giorno _____ e residente in _____, esercente la professione di _____, codice fiscale _____, in riferimento al ricorso contro l'avviso di accertamento n. _____, per l'anno _____, notificato il _____, materia Irpef, addizionale regionale Irpef, Irap, Iva, sanzioni e interessi, per presunte omissioni di compensi pari a _____ euro, con richiesta di maggiori somme per Irpef _____ euro; addizionale

regionale _____ euro; addizionale comunale _____
euro; Irap _____ euro; Iva _____ euro; sanzioni
irrogate _____ euro; complessivamente
_____ euro, oltre interessi maturati e maturandi,
conferisce procura speciale con ogni e più ampia facoltà di legge, ivi
compresa quella di procedere -ove nell'interesse del sottoscritto lo ritenga
più opportuna- alla conciliazione giudiziale della controversia a norma
dell'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, al
Professore _____, nato a _____ il
_____ e residente in _____
codice fiscale _____, affinché lo rappresenti, assista e
difenda nel presente procedimento e nell'eventuale giudizio di appello,
eleggendo a tal fine domicilio presso il suo studio in _____
Via _____.
Con promessa di rato e valido.

_____, _____
Firma del ricorrente

A norma dell'articolo 12, comma 3, del decreto legislativo 546/1992,
certifico che è autografa la sottoscrizione del signor
_____.
Firma del difensore _____