

Dott. Antonio Sollena

Accertamento
(programma formativo praticanti 2018)

L'accertamento può essere eseguito sulla base di metodi diversi di determinazione del reddito o del volume d'affari, a seconda della natura e della gravità delle infrazioni commesse e dalle categorie di reddito.

L'AdE valuta quale metodo di accertamento applicare in base alla presenza o meno delle condizioni richieste dalla legge. Tale valutazione deve essere indicata nella motivazione dell'avviso. In caso di utilizzo di un metodo in assenza delle condizioni previste l'accertamento è illegittimo.

Accessi, ispezioni, verifiche

La difesa tributaria parte sin dal primo istante in cui vengono messe in atto le attività istruttorie.



Fondamentale porre attenzione al PVC, evitando che il cliente lo firmi a “scatola chiusa” (attenzione alla confessione stragiudiziale: art.2735 c.c.)

Art.12 Statuto (legge 212/2000):
ragioni e oggetto verifica, assistenza professionale, riportare osservazioni, durata indagine, osservazioni entro 60 giorni (e invalidità acc. “ante-tempus”, Cass.18184/2013 e altre)

L'accertamento (art.38 dpr 600/1973)

Testo della norma

1) L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

2) La rettifica deve essere fatta con unico atto con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie.

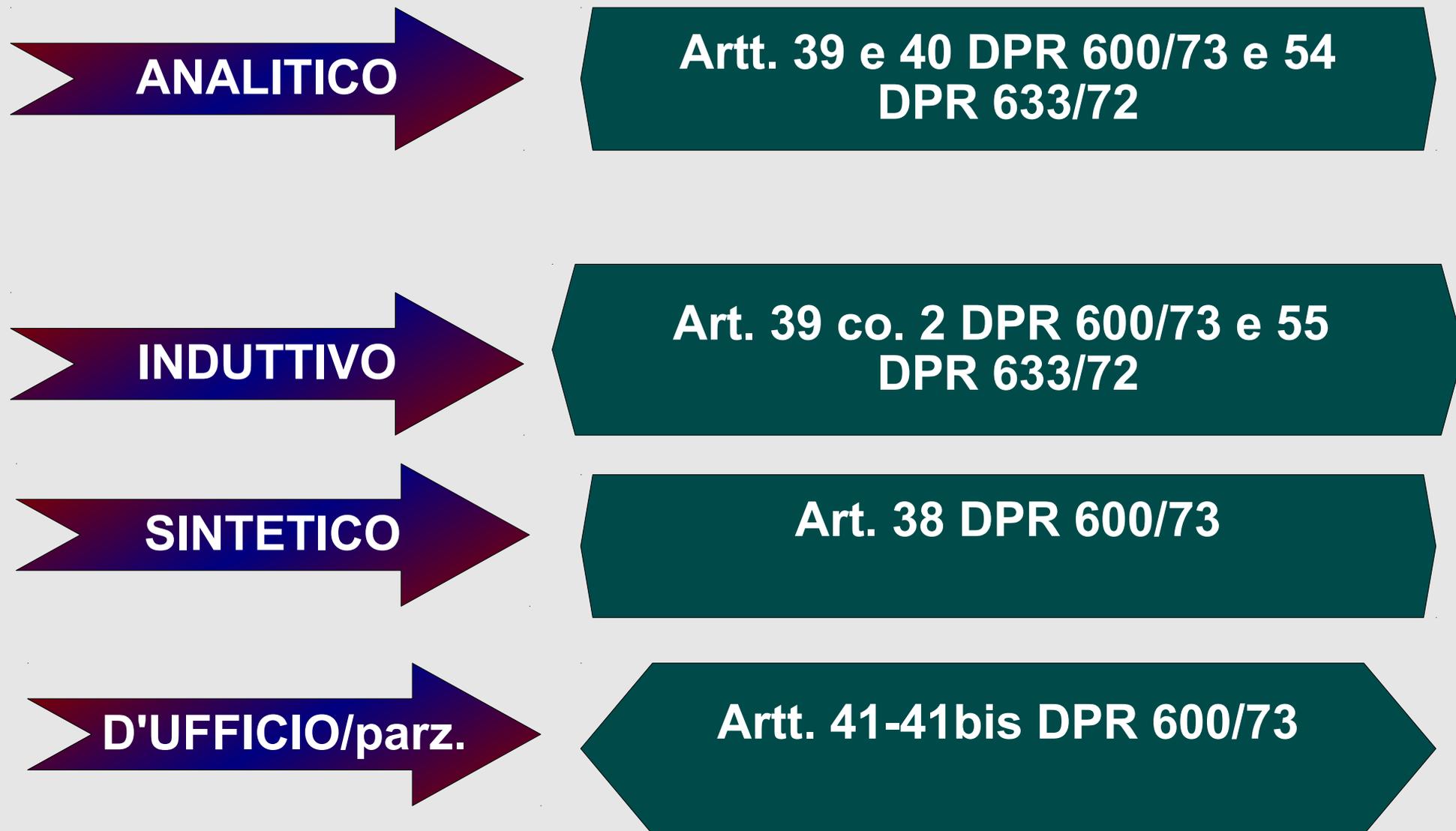
3) L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

METODO SINTETICO

Il reddito del contribuente può essere determinato prescindendo dall'individuazione della specifica fonte produttiva, sulla base della valenza induttiva di "elementi e circostanze di fatto certi" che segnalano l'esistenza di redditi occultati.

Spesa sostenuta = esistenza reddito

Tipologie di accertamento



Accertamenti (dpr 600/1973)

ANALITICI

Art.39 c.1: difformità dati scritture e dichiarazioni (lett.a), non applicate regole TUIR (lett.b), certezza della falsità (lett.c)

ANALITICO-
INDUTTIVI

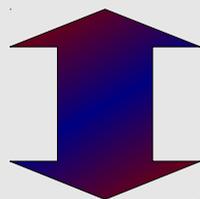
Presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (art.39 c.1 lett.d) [non si dimostra infedeltà contabilità]

INDUTTIVI
(extracontabili)

Art.39 c.2: sulla base di dati e notizie comunque raccolti [prescindendo dalla contabilità] (presunzioni non qualificate) → Solo a determinate condizioni (reddito non dichiarato, inattendibilità contabilità, mancata risposta a inviti)

Accertamento analitico

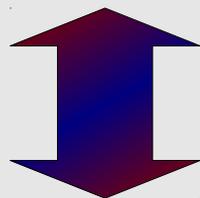
L'accertamento analitico è quello che ricostruisce l'imponibile considerandone le singole componenti. Va a determinare o rettificare le singole componenti e presuppone che la contabilità non sia considerata inattendibile e che la falsità, l'inesattezza e l'incompletezza degli elementi indicati in dichiarazione risulti in modo certo e diretto dalle risultanze probatorie acquisite dall'ufficio.



Elementi dichiarazione <> bilancio, non rispetto regole TUIR, falsità dati deriva da PVC, altri atti e documenti...

Accertamento analitico-induttivo

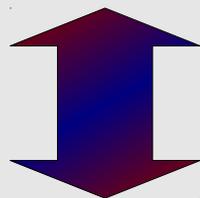
Art. 39, 1 comma lettera d, del d.p.r. 600 del 1973
L'inesattezza l'incompletezza, e la falsità degli elementi indicati in dichiarazione e l'esistenza di attività non dichiarate e o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile sulla base di presunzioni semplici purché dotate dei requisiti di precisione, gravità e concordanza.



Le scritture contabili rimangono affidabili, né è rilevata una errata applicazione delle norme TUIR. La rettifica viene operata sulla base di presunzioni: può non rettificare le singole poste ma intervenire, in senso globale, sui ricavi/compensi e sui costi/spese.

Accertamento induttivo

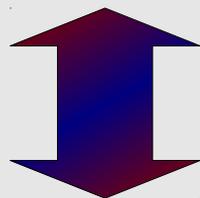
L'ufficio può rettificare la dichiarazione del contribuente prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili e, per le imprese in contabilità ordinaria, dalle risultanza di bilancio, avvalendosi di semplici notizie e dati in suo possesso.



Questo metodo si utilizzando quando la contabilità è complessivamente INATTENDIBILE, in base a provate irregolarità contabili. E' un accertamento che si può utilizzare solo con determinati presupposti stabiliti dalla legge.

Accertamento parziale

**E' una deroga al principio di unicità dell'accertamento.
Non preclude ulteriore attività accertativa.
Possono essere accertati singoli elementi, laddove l'Ufficio
venga a conoscenza di dati e notizie che ne permettano
una determinazione autonoma.**



**Su utilizza quando si hanno segnalazioni da parte
della DRE, della Dir.Centrale Accertamento, dalla
Guardia di Finanza, da parte di altre pubbliche
amministrazioni (caso molto comune: INPS)**

Casi di utilizzo dell'accertamento induttivo (puro)

- quando il reddito di impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- quando, dal verbale di ispezione, risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili previste ai fini fiscali o quando le scritture non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate mediante verbale di ispezione o le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere nel complesso inattendibile scritture stesse per mancanza di garanzie proprie di una contabilità sistematica;
- quando il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o esibire atti o documenti e non ha risposto al questionario.

Onere della prova

Art.2697 c.c.: l'onere di dimostrare il fatto costitutivo della pretesa spetta all'ente impositore. In giudizio il contribuente è attore in senso solo formale, perché in realtà la pretesa è avanzata dell'ente impositore.

Solo in alcuni casi l'onere della prova è invertito, come quando il ricorrente invoca il diritto alla detrazione iva, o richiede l'applicazione di agevolazioni oppure quando viene rovesciato in base a delle presunzioni.

Le presunzioni

Le presunzioni sono “...le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato” (art. 2727 c.c.)



Tipi di presunzione

a) Presunzioni legali



Sono le “*conseguenze che la **legge** trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto*”.
Dispensano dal provare i fatti di causa.

assolute (*iuris et de iure*)



NO prova contraria

relative (*iuris tantum*)



SI prova contraria

b) Presunzioni semplici



Sono le “*conseguenze che **il giudice** trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto*” e sono ammissibili solo se gravi, precise e concordanti (art. 2729 c.c.)

Possibilità dell'ufficio...

Nei casi previsti dalla norma, l'Ufficio può

**avvalersi di
dati e notizie
comunque
raccolti o di
cui venga a
conoscenza**

**prescindere
dalle
risultanze di
bilancio o
scritture**

**avvalersi di
presunzioni
prive dei
requisiti**

Contabilità inattendibile

Art.1 DPR 570/1996 (irregolarità formali): quando...

disponibilità liquide no specificate nei singoli conti bancari e postali

i conti di credito e debito non sono intestati

versamenti e prelevamenti dell'imprenditore non sono rilevati

i criteri per la determinazione delle rimanenze non sono specificati (in N.I. o libro inventari)

Contraddizioni contabili

L'art. 2 del DPR 570/96 tratta di contraddizioni tra scritture e dati rilevati che si considerano gravi e rendono la contabilità inattendibile



Non vengono indicati beni del libro cespiti (scostamenti di det.valore)



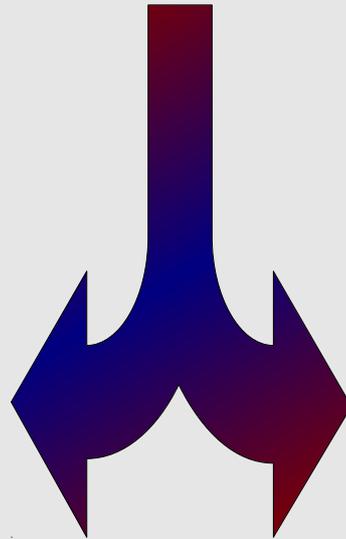
Impiego di lavoratori a nero

L'art. 2 tratta casi di IRREGOLARITA' SOSTANZIALI

Sulle disponibilità liquide...

**Distinzione conti
CASSA DENARO
e
CASSA ASSEGNI**

**Il conto cassa non può
MAI andare negativo,
neppure in un giorno.**



**Attenzione agli utilizzi
di conti specifici per
ogni estratto conto
bancario: mai
provare a raggrupparli.**

**Mai “crediti v/clienti” e
“debiti v/fornitori”:
non siamo all'ITC...**

Problematiche

Se il cliente “distratto” non emette scontrini o fatture, ma poi vengono registrati gli acquisti, il conto cassa potrebbe avere ripercussioni in negativo.

Al di là della perdita contabile generata da tale pratica, spesso si tenta di “mettere una pezza” con versamenti dell'imprenditore/soci

- **Problema 1:** limiti antiriciclaggio
- **Problema 2:** redditometro/spesometro all'imprenditore/soci
- **Problema 3:** deontologia

Cass., Sent.11988 del 31.5.11

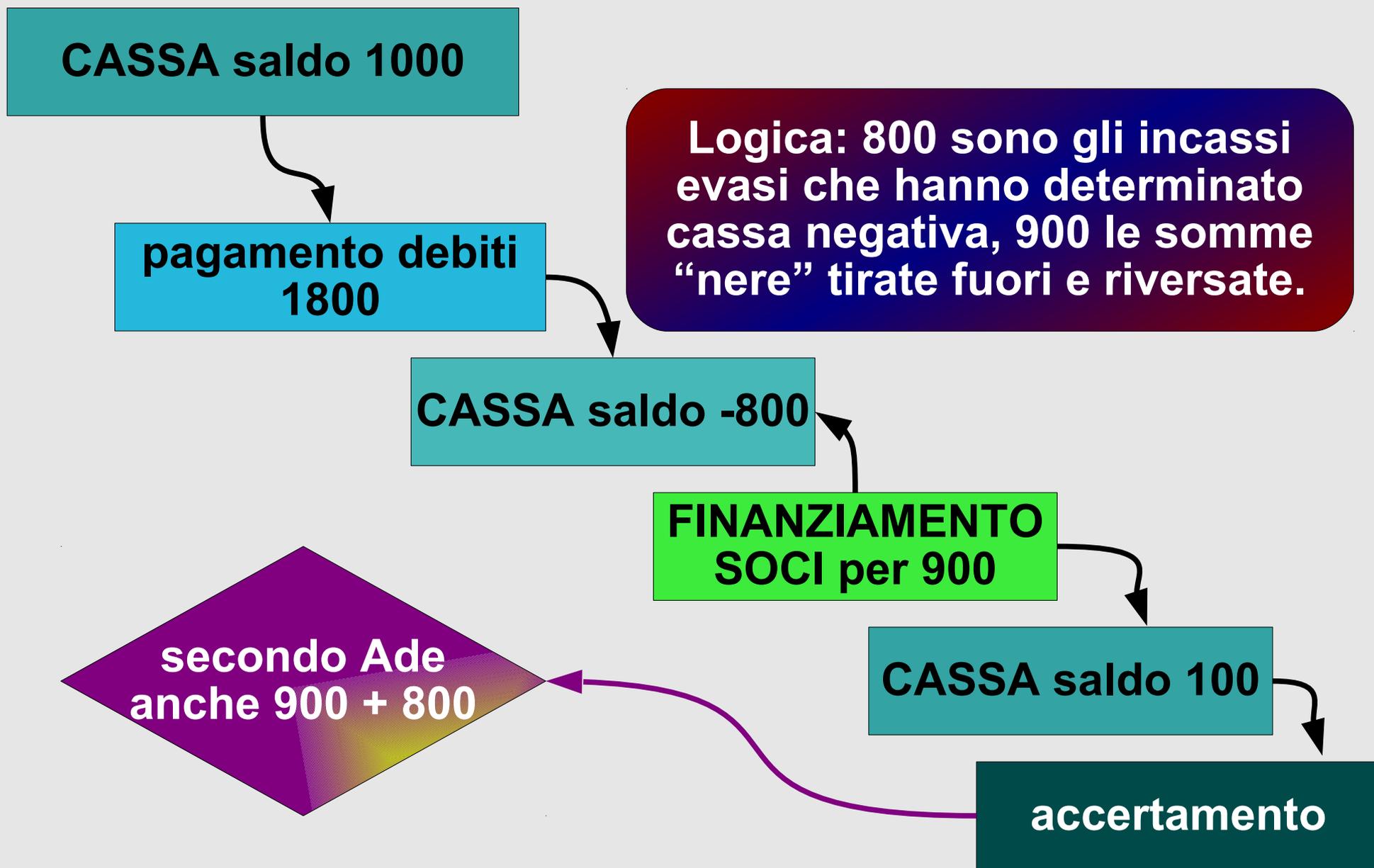
Un saldo negativo di cassa è indice di occultamento di ricavi

**SALDO DI CASSA
NEGATIVO**

presunzione

**RICAVI NON
DICHIARATI**

Esempio in caso di applicazione del principio della sentenza



Irregolarità sostanziale: differenze di valori contabili

Differenza tra valore beni (anche strumentali) in contabilità e quelli rilevati dai verificatori

Importo superiore a 2582,28 euro e superiore al 10% del valore.

o cmq scostamento
> 25822,84

**es. 40.000 dichiarato, 46.000 accertato:
scostamento 15% e 6.000 euro**

CONTABILITA' INATTENDIBILE

**POSSIBILITA' DI ACCERTAMENTO
INDUTTIVO PURO**

Attenzione agli studi di settore

**NOVITA' MANOVRA BIS
DL 138/2011**

**Possibile accertamento
induttivo in caso di...**

**Omessa o infedele indicazione dei dati nel modello
(con conseguente scostamento > 10%)
Indicazione di cause di esclusione/inapplicabilità non
sussistenti**

Art.42 Dpr 600/73

Comma 2:

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

esiste riferimento
ad altro atto?
E' allegato?

riporta le aliquote applicate
e gli imponibili corrispondenti?
E' sottoscritto? Da chi?

riporta la motivazione? I redditi
vengono distinti per categoria?

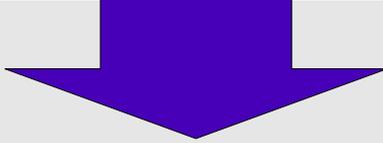
La motivazione (1)

Elemento fondamentale dell'atto di accertamento è la motivazione, ossia l'indicazione dei presupposti di fatto e di diritto che hanno indotto sul piano logico l'Ufficio a procedere all'emissione del provvedimento autoritativo.
E' un elemento essenziale e ha una duplice funzione:



La motivazione (2)

**PRESUPPOSTO
DI FATTO**



Come si sono verificati gli eventi? Una ipotesi è sufficientemente probabile?

**RAGIONI DI
DIRITTO**



Individuazione della corretta applicazione delle norme.

Motivazione “per relationem”

- “l’ obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all’atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l’insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell’atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell’atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento” (Cass.9032/2013)

Art.7 statuto del contribuente (legge 212/2000)

Comma 2:

Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;**
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;**
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.**

l'avviso riporta tutti gli elementi indicati nell'art.7?

l'avviso riporta il nome del responsabile del procedimento?

Altri casi di vizi

*L'avviso è stato notificato correttamente? Nei tempi corretti?
(art.43 dpr 600/73: termini per l'accertamento)*

UFFICIO

**è stato emesso dall'ufficio
competente?**

TEMPI

**sono decorsi 60 giorni dal rilascio
del PVC? (art.12 comma 7 Statuto)**

INTERESSI

**la cartella riporta il dettaglio
del calcolo degli interessi?**

L'accertamento esecutivo

L'art.29 del DL 78/2010 introduce l'avviso di accertamento “esecutivo” (o “impoesattivo”).

Dal 1° ottobre 2011 gli avvisi di accertamento devono contenere l'intimazione ad adempiere al pagamento entro 60 giorni, specificando che in caso di mancato pagamento l'avviso sarà affidato all'Agente per la riscossione (decorsi ulteriori 30 giorni) per l'inizio delle procedure di riscossione.

**Sono scomparsi ruolo e cartella di pagamento.
E' possibile chiedere subito la sospensione cautelare.**

Confronto istituti deflativi (molti cessati, ma attenzione alle estese possibilità del ravvedimento operoso)

ISTITUTO	COME/QUANDO	VANTAGGI
Adesione al PVC (art.5-bis D.Lgs.218/97) [abrogato, cessa dal 2016]	Comunicazione di adesione entro 30 gg dal pvc	Sanzioni 1/6 Conviene quando si ha poco da contestare
Adesione inviti (art.5 comma 1-bis, art.11 comma 1-bis, D.Lgs.218/97) [abrogato, cessa dal 2016]	Entro 15 giorni prima dell'appuntamento, con comunicazione e pagamento	Sanzioni 1/6
Accertamento con adesione (artt.2-3 D.Lgs.218/97)	Entro 60 gg., con istanza, contraddittorio ed eventuale versamento entro 20 giorni	Sanzioni 1/3
Acquiescenza (art.15 D.Lgs.218/97) [abrogato, cessa dal 2016]	Entro 60 giorni, no ricorso, no adesione, versamento	Sanzioni 1/6
Definizione sanzioni (artt.16-17 D.Lgs.472/97)	Entro 60 gg, versamento sole sanzioni	Sanzioni 1/3

Altri istituti deflativi

- Possono essere considerati istituti deflativi anche i seguenti:

Ravvedimento operoso (art.13 D.Lgs.472/97)

Autotutela (art.2-quater, D.L.564/97).
ATTENZIONE: non interrompe alcun termine

Reclamo e mediazione (argomento del contenzioso)

Conciliazione giudiziale (art.48, D.Lgs.546/92)

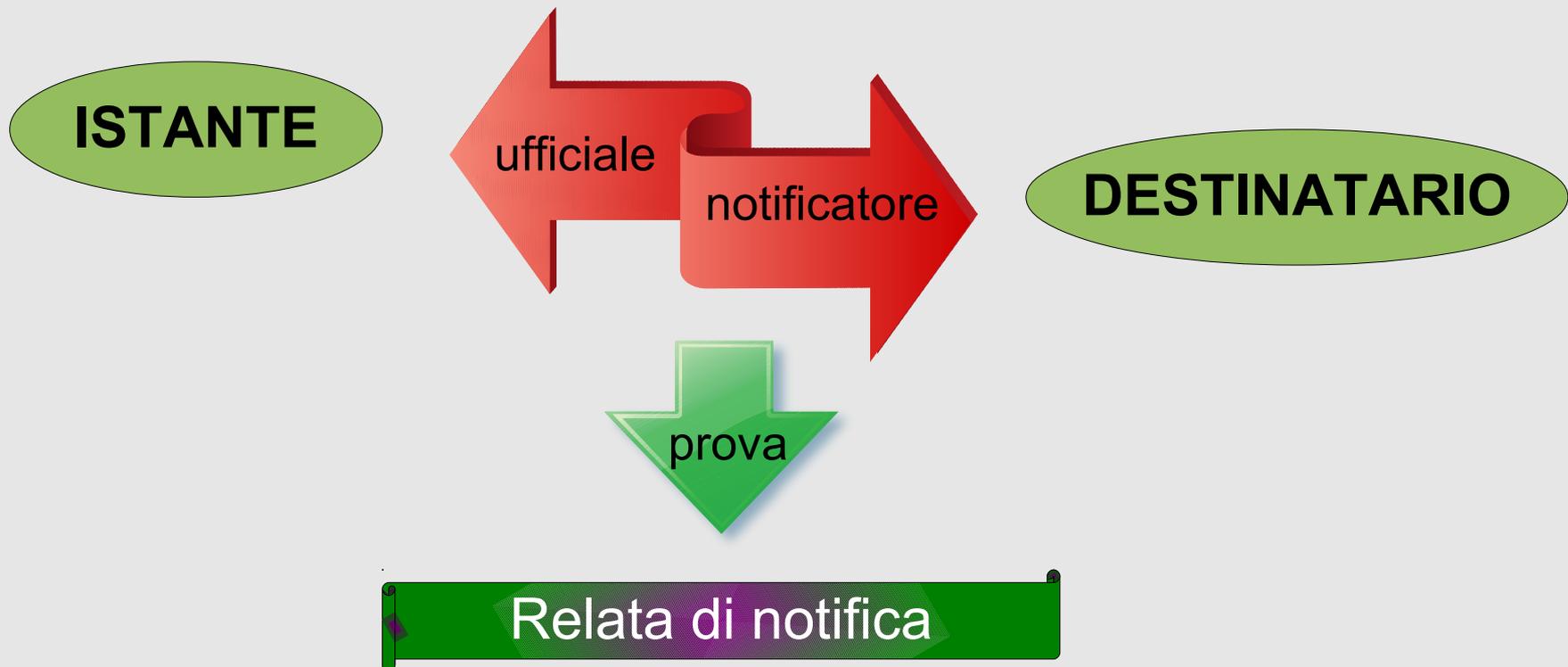
La strategia

- Quando viene notificato un avviso di accertamento le alternative da valutare sono molteplici:
- 1) Omissione dell'impugnazione optando per la definizione agevolata detta ACQUIESCENZA (pagamento del tributo omesso e le sanzioni ridotte ad 1/3 dell'importo irrogato, ex. art.15 Dlgs 218/97) **[abrogato dal 2016]**.
 - 2) Adesione all'invito a comparire o Adesione ai P.V.C., sanzioni ridotte ad 1/6 **[abrogati dal 2016, valutare "nuovo ravvedimento operoso"]**;
 - 3) ACCERTAMENTO CON ADESIONE, compromesso con l'Uff. per riduzione della richiesta e sanzioni ridotte a 1/3 del minimo di legge (Art. 2 Dlgs 218/97); **termini ricorso prorogati di 90 giorni!**
 - 4) Definizione delle sole sanzioni entro il termine per il ricorso (ridotte ad 1/3) e si ricorre sulle sole imposte;
 - 5) Impugnazione dell'atto (iscrizione a ruolo di 1/3 della pretesa).



Principi sulla notificazione

La notificazione è un procedimento con il quale un atto è portato a legale conoscenza di un soggetto ad opera di un ufficiale giudiziario. (artt.137 ss. cpc)



Notifica in mani proprie (art.138 cpc)

Procedimento notificatorio per eccellenza:
è assicurata la conoscenza legale, la certezza
della presa di conoscenza da parte del destinatario.



Il rifiuto di firmare EQUIVALE
a notificazione avvenuta.

Notifica ad altri soggetti (art.139 cpc)

- Nel comune di residenza si cerca la casa di abitazione o l'ufficio o il luogo in cui si esercita l'industria o il commercio.
- L'ufficiale, se non trova il destinatario, consegna copia dell'atto a una persona di famiglia o addetta alla casa o all'ufficio/azienda, purché non minore di anni 14 o incapace palesemente. In mancanza, è ammessa la consegna al portiere dello stabile o a un vicino di casa che accetti: in questo caso dà notizia al destinatario a mezzo di raccomandata.
- Si realizza una presunzione legale di conoscenza. Questi soggetti possono essere consegnatari solo all'interno dei luoghi indicati dalla norma (invece il destinatario può ricevere ovunque una notifica in mani proprie).

Art.140 cpc: soggetti irreperibili temporaneamente

- Se è noto il luogo, ma le persone indicate nell'art.precedente non si trovano o rifiutano la notifica, scatta la procedura prevista dall'art.140 del cpc.
- L'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune, affigge alla porta (o dovrebbe affiggere... !) avviso del deposito e dà comunicazione tramite raccomandata con avviso di ricevimento.
- Tutte le attività sono necessarie e ne va dato atto nella relata.
- Per il destinatario la notificazione si perfeziona con il ricevimento della raccomandata finale.

Art.143: irreperibilità assoluta

- Se non sono conosciuti la residenza, la dimora e il domicilio, l'ufficiale esegue la notificazione mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale dell'ultima residenza o, se è ignota, in quella del luogo di nascita del destinatario.
- La notificazione si ha per eseguita nel ventesimo giorno successivo a quello in cui sono compiute le formalità.

Strumenti presuntivi di determinazione del reddito

- Accertamenti presuntivi Visentini-ter (1984)
- Coefficienti di congruità (1989-1991)
- Coefficienti presuntivi di ricavi e compensi (1992-1994)
- Minimum tax (1992-1993)
- Parametri (dal 1995), legge 549/1995
- Studi di settore (dal 1999) dl 331/1993
- Nuovi ISA (dal 2017, ma posticipati)

Scopo: superare l'ostacolo della contabilità

Cosa sono gli studi di settore

Gli studi di settore sono uno strumento utilizzabile per valutare la capacità di produrre ricavi (o compensi) delle singole attività economiche.

Si realizzano raccogliendo dati fiscali-contabili e “strutturali” (di tipo obiettivo).

Determinano i ricavi-compensi che con massima probabilità possono essere attribuiti al contribuente

Normativa di inquadramento (1)

Art.62-sexies d.l.331/1993: gli accertamenti di cui agli artt. 39 c.1 lett.d) dpr 600/73 e 54 dpr 633/72...

... possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, OVVERO DAGLI STUDI DI SETTORE

Presunzione semplice: occorre gravità, precisione e concordanza. Le incongruenze devono essere gravi. Onere probatorio: Agenzia Entrate!

Normativa di inquadramento (2)

- **Art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600/73 (*)**
- Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:
 - a)...
 - b)...
 - c)...
 - d) L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di **presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.**
- **Art. 62-sexies, comma 3, DL n. 331/93**
- **Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, e 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62 bis del presente decreto.**
- (*) ai fini IVA si applica l'analogo art. 54, DPR n. 633/72

Dati elaborati

GE.RI.CO. (GEstione Ricavi e Compensi, il software dell'Ade) prende a base dati contabili (spese del personale, costi di acquisto di materie prime, rimanenze iniziali e finali, quote di ammortamento, valore dei beni strumentali) e dati strutturali (extra-contabili) per elaborare la “funzione di ricavo”.

Es.: dati strutturali bar

- prezzo vendita caffè
- % sui ricavi di caffetteria, somministrazione birra, pasticceria, gelateria, etc.
- si/no: videogiochi, tv, vendita tabacchi, totocalcio
- metri lineari bancone bar
- numero forni, impastatrici

I cluster

I cluster sono (per ogni attività) gruppi omogenei di imprese (o esercenti arti e professioni) raggruppati in base a caratteristiche comuni.

Per ogni cluster esiste una funzione che descrive l'andamento dei ricavi (compensi) in relazione alle specifiche variabili contabili e strutturali.

La funzione matematica quindi varia da cluster a cluster.

Esito del calcolo

Ricavo puntuale

**Ricavo fondatamente
attribuibile da GERICO**

Ricavo minimo

Ricavo minimo ammissibile

Ricavo dichiarato

**Ricavo da scritture contabili.
=> puntuale → OK
=> minimo → controverso
<= minimo → adeguamento o
rischio “chiamata”**

**Ricavo puntuale -
ricavo minimo =
intervallo di confidenza**

Indici di coerenza e indicatori di normalità

Gli indici di coerenza sono indicatori economici caratterizzanti l'attività del contribuente. Si valuta la regolarità rispetto a valori minimi e massimi; servono solo per selezionare le posizioni da sottoporre ad eventuale controllo (tramite metodi diversi di accertamento).

SS.UU Cass. sent.nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 18/12/09

La procedura di accertamento basata sugli studi di settore *“costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui **gravità, precisione e concordanza** non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in se considerati, ma **nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento**”*

Ciò perché il contraddittorio rappresenta *“l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio”*

E' però vero che nel caso in cui il contribuente *“non abbia risposto”* *“all'invito al contraddittorio”* *“restando inerte”*, *“l'Ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione”* degli studi di settore *“dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito”*.

Il cambio di rotta dell'AdE

L'importo determinato dagli studi di settore ha il valore di **presunzione relativa** ed in presenza delle condizioni richieste dall'articolo 10 della Legge 146 del 1998 può essere posto a base di avvisi di accertamento senza che gli uffici siano tenuti a fornire altre dimostrazioni (C. Ag. E. 58/E/2002).



La posizione dell'amministrazione ha subito un cambio di rotta con il passar degli anni



Costituisce **presunzione grave, precisa e concordante**, su cui fondare l'accertamento, **lo scostamento** dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli attribuibili al contribuente sulla base dello studio di settore (C.Ag. E. N. 21/E/2004).

Circolare 5/E del 2008: occorrono ulteriori elementi per fondare l'accertamento sullo studio di settore. Inoltre il ricavo "minimo" viene finalmente sostanzialmente accettato.

Firma digitale

FIRMA DIGITALE

Garantisce la provenienza e l'integrità di un file.
Si basa su un certificato rilasciato da un ente accreditato che ha la durata di tre anni ed è rinnovabile (ante-scadenza).
Può risiedere su una smart card o una pen-drive esterna.

VALIDO

Possibile firmare.

SCADUTO

**Certificato scaduto e non più utilizzabile.
Occorre rigenerarlo.**

REVOCATO

**Certificato revocato in maniera definitiva
(ad esempio in caso di denuncia di furto)**

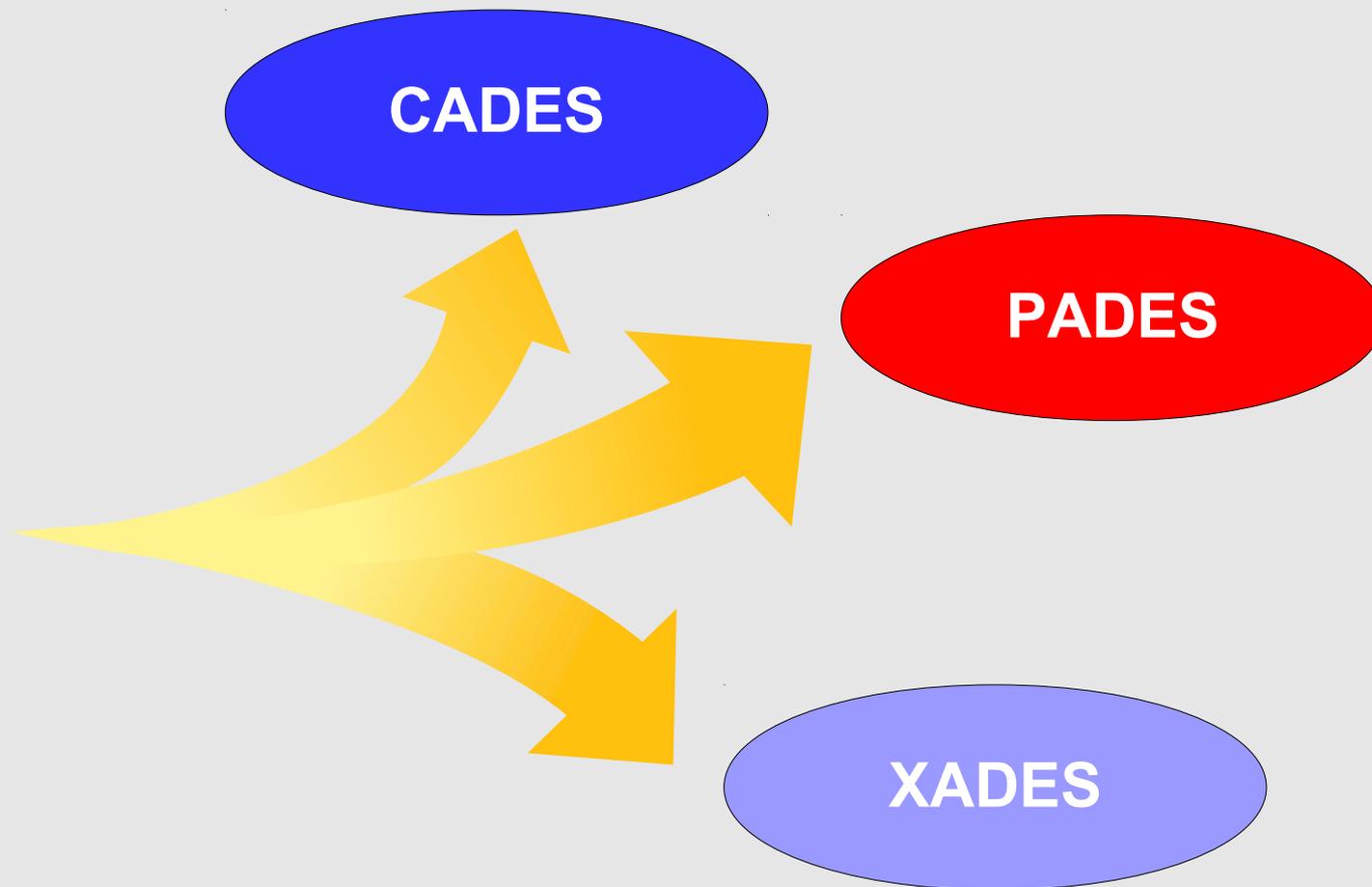
SOSPESO

Certificato disattivato temporaneamente

Tipologia di firme (1)

È un insieme di dati in forma elettronica associati ad un documento informatico in grado di garantirne **PROVENIENZA** ed **INTEGRITA'**

Firme riconosciute dal nostro ordinamento (decisione Commissione Europea 2011/130/EU)





La firma CADES (alias Cryptographic Message Syntax Advanced Electronic Signature) è il più diffuso standard di firma digitale presente nel nostro Paese, usato da molto tempo e dotato di molta versatilità.



Unico formato
ammesso nel PTT

Può essere utilizzato per la sottoscrizione di qualsiasi tipologia di formato di file, indipendentemente dalla natura dello stesso. Si potranno firmare documenti informatici di natura testuale, ma anche immagini, archivi, file video, musicali, etc..

La firma CADES-BES rappresenta una sorta di “busta crittografata” che conterrà al suo interno: il documento, l’evidenza informatica della firma e la chiave per la verifica della firma stessa. A tale busta viene data l’estensione P7M.



La firma PADES-BES (alias PDF Advanced Electronic Signatures) rappresenta, invece, uno standard di sottoscrizione digitale dedicato unicamente ai documenti in formato PDF.



Non può essere utilizzato per la sottoscrizione di qualsiasi tipologia di formato di file, ma solamente per quelli che recano estensione .PDF

Un documento elettronico sottoscritto in PADES-BES, infatti, non muterà estensione a seguito dell'apposizione della firma digitale e rimarrà un normale file PDF anche dopo le operazioni di sottoscrizione.



La firma XADES-BES (alias XML Advanced Electronic Signatures) rappresenta, invece, il più settoriale fra gli standard di sottoscrizione riconosciuti a livello europeo. E' adatto alla firma unicamente dei documenti in formato XML (eXtensible Markup Language), ossia, file contenenti dati strutturati.



Uno degli ambiti ove tale formato di firma digitale è certamente molto utilizzato, è quello fiscale, ove viene impiegato per la sottoscrizione delle fatture elettroniche da inviarsi al c.d. Sistema di Interscambio.

PEC: cenni (1)

- Normativa di riferimento: DPR 11/2/2005, n.68 (regolamento)
- CAD (D.Lgs.7/3/2005, n.82)
- DM 2/11/2005 (regole tecniche)
- Normative integrative e aggiornamenti

Il messaggio viene trasmesso attraverso una busta di trasporto (recante la firma elettronica del Gestore): tale busta comprende i metadati di trasmissione ed il riferimento temporale certo.

- La PEC attribuisce valore legale alla trasmissione e garantisce sicurezza ed integrità dei dati contenuti.



ART.48 CAD

1. La trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la PEC ai sensi del DPR 11/2/2005, n. 68 [...]
2. La trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta.
3. La data e l'ora di trasmissione e di ricezione di un documento informatico trasmesso ai sensi del comma 1 sono opponibili ai terzi se conformi alle disposizioni di cui al DPR 11/2/2005, n. 68, ed alle relative regole tecniche [...]

PEC: cenni (3)

- Busta di trasporto = documento informatico che contiene il messaggio di PEC (con log e metadati di invio)
- Gestore del servizio = erogatore dei servizi PEC e custode dei domini
- Log dei messaggi = registro informatico tenuto dal Gestore che contiene gli identificati dei log, destinatari, impronte, etc.
- Riferimento temporale = informazione univoca su data e ora del messaggio
- RDA = ricevuta di accettazione
- RAC = ricevuta di avvenuta consegna

File pdf non firmato: sentenza “apripista”

CTP Savona, sez.I, sent.
10 febbraio 2007, n.100

Relazione tecnica del Consulente Tecnico di Parte:
“dall'esame dei documenti inviati via PEC da Equitalia Nord S.p.A., scrupolosamente analizzati, si conclude che gli stessi sono del tutto carenti di quelle procedure atte a garantirne la genuina paternità, nonché mancanti della firma informatica e/o digitale, e non rispondenti ai criteri di univocità ed immutabilità, per cui non garantiscono il valore di certezza e di corrispondenza, peraltro confortato dall'attestazione di conformità, del tutto assente, invece previsti indefettibilmente dalle disposizioni normative sopra richiamate”

Altre sentenze file pdf non firmato (1)

<p>CTP Vicenza, Sez.II, Sent.23 marzo 2017, n.615</p>	<p>Spetta alla Commissione, quindi, il compito, delegatole dall'art.20, co.1-bis, del D.Lgs.83/2005, di accertare se la notificazione della cartella di pagamento sotto il formato digitale del .pdf garantisca la conformità del documento informatico notificato all'originale e se sia valida la firma digitale dell'esattoria.</p> <p>Sulla base delle norme richiamate, questo Collegio ritiene che la notificazione per posta elettronica certificata della cartella di pagamento in formato .pdf, senza l'estensione c.d. ".p7m", non sia valida e di conseguenza rende illegittime le cartelle impugnate, allegate alle pec, in tale formato.</p> <p>La certificazione della firma è, come già precedentemente evidenziato, dall'estensione ".p7m" del file notificato, che rappresenta la c.d. "busta crittografica", che contiene al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica della firma è la chiave per la sua verifica (cfr.note dell'Agenzia per l'Italia digitale). L'estensione garantisce, da un lato, l'integrità ed immodificabilità del documento informatico e, dall'altro, quanto alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e, conseguentemente, la paternità dell'atto.</p> <p>In carenza e difetto di detta estensione del file, la notificazione per posta elettronica certificata delle cartelle impugnate, non è valida con illegittimità derivata delle stesse.</p>
<p>CTP Salerno, Sez.II, Sent.18 maggio 2017, n.4123</p>	<p>In conclusione, la cartella di pagamento deve essere prodotta da un documento informatico allegato alla PEC sottoscritto digitalmente e cioè avere un'estensione del file in .p7m.</p> <p>Pertanto, il solo allegato in formato .pdf alla posta certificata non è valido e di conseguenza rende illegittima l'intera cartella di pagamento allegata alla pec, appunto, con tale formato.</p>

Altre sentenze file pdf non firmato (2)

CTP Varese,
Sez.I, Sent.10
aprile 2017,
n.416

La Commissione in riferimento all'eccezione sollevata dal ricorrente e relativa alla regolarità della notifica a mezzo PEC dell'intimazione di pagamento impugnata osserva che, in linea con l'orientamento che sta divenendo ormai maggioritario (vedi per tutte CTP di Lecce n.611/2016, CTP Frosinone n.869/16, CTP Roma n.1715/2017, CTP Milano n.1023/2017, CTP Savona n.100/2017 e Milano 1638/17) tale notifica sia da considerarsi nulla, non essendoci prova che la stessa sia stata notificata con dichiarazione di conformità e sottoscrizione digitale.

[...]

Il richiamato articolo 149 bis del codice di procedura civile, infatti, al comma 2 prevede che "*l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale*". Da tale disposizione, pertanto, deve necessariamente desumersi che l'unico tipo di firma utilizzabile per la valida sottoscrizione sia quella digitale. Ne consegue che l'eventuale atto impositivo notificato dall'Agenzia delle Entrate tramite PEC ex articolo 149 bis del codice di procedura civile, ai fini della sua validità, dovrà necessariamente essere sottoscritto con firma digitale.

[...]

L'intimazione di pagamento opposta con il ricorso che ci occupa è stata notificata a mezzo PEC con documento file ".pdf" non risultando avere anche l'estensione ".p7m" (tipica dei file firmati digitalmente) e, pertanto, per i motivi di cui ai precedenti punti la Commissione non ritiene valida la notificazione per posta elettronica certificata dell'intimazione di pagamento non essendo questa firmata digitalmente.

Altre sentenze file pdf non firmato (3)

<p>CTP Reggio Emilia, Sez.I, Sent.31 luglio 2017, n.204</p>	<p>Per quanto attiene le notifiche effettuate via PEC, il file telematico della cartella di pagamento scelto dall'agente della riscossione è il "pdf". A tal proposito rileva questo Collegio, così come sostenuto in udienza dalla difesa di parte ricorrente, che la notifica via PEC non è valida se avviene, come nella fattispecie, tramite messaggio di posta elettronica certificata contenente il file della cartella con estensione ".pdf" anziché ".p7m" atteso che non solo l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico, ma anche, per quanto attiene alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto, è garantita solo attraverso l'estensione del file ".p7m".</p>
<p>CTR Toscana, Sentenza 346/2018, dep.20 febbraio 2018</p>	<p>A giudizio di questa Commissione la documentazione presentata da Equitalia non risponde a quanto richiesto poiché con la notifica pec si trasmette una mera copia della cartella di pagamento che non garantisce la sua conformità all'originale, in quanto si tratta di una copia informatica priva di attestazione di conformità e di firma digitale, entrambe necessarie per ritenere, ai sensi dell'art. 22 del Codice dell'Amministrazione Digitale, la copia conforme all'originale.</p>
<p>CTR Liguria, Sez. III, Sent.7 dicembre 2017, n. 1745</p>	<p>L'esistenza dell'atto in forma di documento informatico dipende dalla contemporanea presenza di tutti gli elementi che il testo di riferimento ritenga necessari.</p> <p>Solo l'estensione "p7m" permette l'apposizione della firma digitale e la difformità dell'estensione non permette una sottoscrizione riconosciuta ex lege, non permette, cioè, che venga ad esistenza l'atto valuto e prescritto dal legislatore.</p> <p>Valutando, pertanto quanto apportato si rileva non la nullità della notifica ma l'inesistenza giuridica sin dalla sua nascita, dell'atto notificato dall'Agente della Riscossione.</p>

Altre sentenze file pdf non firmato (4)

CTR Lombardia,
Sent. n. 3700,
dep.22 giugno
2016

La mail in oggetto è priva dei requisiti minimi necessari a configurare una vera e propria notifica, in quanto si è in presenza di un invio dell'atto che, per le modalità concrete in cui è stato effettuato, esce completamente dallo schema legale degli atti di notificazione, configurandosi non già una mera nullità quanto piuttosto una reale inesistenza dell'attività propriamente notificatoria.

[...]

In secondo luogo, nel caso in esame l'invio dell'avviso di accertamento da parte del Comune di Bulgarograsso difetta anche degli elementi imprescindibili di una notifica, mancando il relativo avviso, la relata di notifica e risultando anche assente una qualsiasi firma digitale dell'atto da parte di un qualsiasi funzionario nominativamente individuato.

CTP Catania,
Sent.968/2018,
dep.26 gennaio
2018

La giurisprudenza tributaria è quasi unanime nel ritenere che la notifica via pec non è valida se avviene, come nella fattispecie, tramite messaggio di posta elettronica certificata contenente il file della cartella con estensione "pdf" anziché ".p7m". Infatti, con la notifica via PEC in formato "pdf", non viene prodotto l'originale della cartella, ma solo una copia elettronica senza valore perché priva di attestato di conformità da parte di un pubblico ufficiale.

Solo l'estensione ".p7m" del file notificato, estensione che rappresenta la cosiddetta busta crittografica contenente al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica della firma e la chiave per la sua verifica, può attestare la certificazione della firma.

Altre sentenze file pdf non firmato (5)

CTP La Spezia,
Sez.I, Sez. I,
Sent., 9 ottobre
2017, n. 420

La Commissione, quindi, accertato che la cartella esattoriale allegata alla PEC e notificata sotto forma di documento informatico risultava essere un semplice file ".pdf", privo dell'estensione ".p7m" (che attesta che il contenuto del file è costituito da un documento firmato digitalmente), aderisce a quell'orientamento espresso da ormai numerose C.T.P. (vedi i richiami effettuati dalla ricorrente) in base al quale deve ritenersi che la forma di notificazione/comunicazione in concreto realizzata non può qualificarsi idonea a garantire, con assoluta certezza, da una parte l'identificabilità del suo autore e la paternità dell'atto e, dall'altra, la sua l'integrità e immodificabilità, così come richiesto dal codice dell'amministrazione digitale.

CTP Salerno,
Sez. II, Sent.25
settembre 2017,
n. 4124

In conclusione, la cartella di pagamento deve essere prodotta da un documento informatico allegato alla pec sottoscritto digitalmente e cioè avere un'estensione del file in p7m.

Pertanto, il solo allegato in formato pdf alla posta certificata non è valido e di conseguenza rende illegittima l'intera cartella di pagamento allegata alla pec, appunto, con tale formato.

Tanto e' dirimente per elidere la portata fattuale della tesi dell'Agenzia che ne assume la regolare notifica; dirimente, altresì, dell'esame di tutte le altre questioni dedotte con il ricorso che, per conseguenza, devono considerarsi assorbite.

Altre sentenze file pdf non firmato (6)

CTP Milano, Sez. VI, Sent.26 aprile 2017, n. 3023

Sulla base delle norme richiamate ed in particolare degli artt. 20, co.2 e 71, D.Lgs. n. 82 del 2005, ritiene la Commissione che la notificazione per posta elettronica certificata della cartella di pagamento in formato .pdf, senza l'estensione c.d. '.p7m', non sia valida e di conseguenza renda illegittima l'intera cartella impugnata allegata alla pec, appunto in tale formato.

La certificazione della firma è, infatti, attestata dall'estensione '.p7m' del file notificato, estensione che rappresenta al c.d. 'busta crittografica', che contiene al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica della firma e la chiave per la sua verifica (cfr. note dell'Agenzia per l'Italia digitale). Detta estensione garantisce, da un lato, l'integrità ed immodificabilità del documento informatico e, dall'altro, quanto alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto.

In difetto di detta estensione del file, la notificazione per posta elettronica certificata della cartella non è valida con illegittimità derivata della stessa cartella" (CTP Milano, sez. I, sent. n. 1023 del 13.12.2016 dep. 3.2.2017).

A tale precedente, pienamente condiviso, questa Commissione intende dare continuità, con conseguente declaratoria di nullità della cartella notificata e della sua notificazione.

CTR Campania, Sez.XI, Sent.20 ottobre 2017, n.9464

In realtà, la notifica via PEC necessita che il documento trasmesso rechi estensione .p7m: solo in tal caso si sarebbe stati di fronte a un vero e proprio documento informatico, immodificabile nel contenuto e certo, in quanto digitalmente firmato, nella provenienza.

Altre sentenze file pdf non firmato (7)

Aderisce:

CTR SICILIA, sez.VIII, Sent.1461/18
del 21/3/2018 dep.4/4/2018, Pres.e Rel.Zingale

“Il collegio condivide tali argomentazioni che conducono, nel caso di specie, all’integrale accoglimento del gravame. Resta assorbito ogni altro motivo di censura prospettato dall’appellante”

Atti cartacei non firmati, conformi a originali informatici (1)

CTP Treviso, Sez.I, Sent.24 luglio 2017, dep.15 gennaio 2018, n.55

La Commissione osserva che parte ricorrente ha eccepito la nullità dell'atto impugnato per la sua omessa sottoscrizione con violazione dell'art. 42 del DPR 600/73. Ha precisato che l'avviso di accertamento è stato notificato, come previsto per legge, tramite raccomandata e che l'atto reca stampigliata una firma "Francesco Rosato" con la dicitura "firmato digitalmente".

L'esame di tale eccezione ha carattere pregiudiziale. La Commissione rileva che, da un esame del documento, effettivamente l'atto notificato in forma cartacea reca la stampigliatura "firmato digitalmente" senza recare però alcuna sottoscrizione in originale. Osserva che la possibilità di sostituire la "firma autografa" con una indicazione del nominativo "a stampa" è prevista solo qualora gli atti "siano prodotti da sistemi informativi automatizzati e derivano da attività di carattere seriale effettuate con modalità di lavorazione accentrata".

Nel caso di specie invece si tratta di un atto cartaceo la cui notifica è stata effettuata in via ordinaria che deve necessariamente recare una firma autografa sulla base del disposto di cui all'art. 42 del DPR 600/73. Si osserva che, solo nell'ipotesi in cui la notifica fosse avvenuta via pec, la firma avrebbe potuto

Atti cartacei non firmati, conformi a originali informatici (2)

essere digitale anche al fine di consentire la verifica della correttezza della sottoscrizione dal ricevente la notifica secondo la predetta formalità. Nel caso di specie invece non vi è alcuna possibilità mancando tutte le chiavi crittografiche. Di conseguenza l'atto in questione risulta non sottoscritto in quanto "firmato digitalmente" senza che ricorrano i requisiti previsti dalla norma per effettuare la firma digitale. La parte ricorrente ha eccepito che l'atto in questione risulta essere privo della sottoscrizione. Ed infatti l'atto impugnato non risulta sottoscritto da nessun funzionario. Di conseguenza lo stesso risulta essere giuridicamente inesistente o comunque illegittimo per carenza di sottoscrizione.

Fine

**GRAZIE
PER L'ATTENZIONE
(ansollena@studiosollena.it)**