

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA

Via Labicana, n. 123

00184 - Roma (RM)

* * *

Oggetto: Ricorso avverso l'avviso di accertamento n. TJB030100076/2020 notificato in data 8 ottobre 2020 dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio – Ufficio Grandi Contribuenti (in All. 1).

Ricorrente: Alma S.p.A. - Agenzia per il Lavoro.

C.F./P.I.: 01429440934

Contro: Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del Lazio, in persona del Direttore *pro-tempore*.

* * *

Alma S.p.A. - Agenzia per il Lavoro (di seguito, “Alma” o la “Società” o la “Ricorrente”), C.F. e P.I. 01429440934, con sede in Via Nuova Poggioreale n. 152 - 80143 Napoli, in persona dell'amministratore unico e legale rappresentante *pro-tempore* Dott. Andrea D'Ovidio (C.F. DVD NDR 62R13 H501V), nato a Roma il 13 ottobre 1962, rappresentata e difesa nel presente giudizio - giusta procura in allegato al presente atto (**All. 2**) - dal Dott. Paolo Serva, dottore commercialista, C.F. SRV PLA 77L05 H703A (indirizzo posta pec: p.serva@pec.it, fax 06/8419500) con studio in Roma, «Di Tanno Associati - Studio Legale e Tributario», via Crescenzo n. 14 - 00193, presso cui ha eletto domicilio ai fini del presente giudizio

PREMESSO

1. che, in data 11 settembre 2019, l'Agenzia delle Entrate Divisione Contribuenti, Settore Contrasto Illeciti, Sezione Territoriale Sud, ha

notificato alla Società un Processo Verbale di Constatazione (di seguito, il “PVC”), con il quale, tra le molteplici violazioni fiscali rilevate, ha contestato alla stessa, per il periodo d’imposta 2015, l’indebita detrazione IVA relativamente a costi asseritamente inesistenti e non documentati e l’indebita deduzione di tali componenti ai fini IRES e IRAP;

2. che, in data 8 ottobre 2020, l’Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Lazio, Ufficio Grandi Contribuenti (di seguito, l’“Ufficio”) - sulla base dei rilievi contenuti del PVC - ha notificato ad Alma l’avviso di accertamento n. TJB030100076/2020, relativo all’anno 2015 (di seguito, l’“Avviso di Accertamento”, in **All. n. 1**);
3. che, in particolare, con l’Avviso di Accertamento, l’Ufficio ha proceduto:
 - (i) a recuperare (i) IVA ritenuta indetraibile per un importo complessivo pari ad Euro 10.569.116,00 (e interessi per Euro 1.957.458,19); (ii) una maggiore IRES dovuta per un importo complessivo pari ad Euro 13.211.395 (e interessi per Euro 2.313.622) e (iii) una maggiore IRAP dovuta per un importo complessivo pari ad Euro 1.878.921 (e interessi per Euro 329.042,82);
 - (ii) ad irrogare le sanzioni previste dall’art. 1, comma 3, del D.lgs. 471/1997 e dall’art. 5, comma 4-*bis*, del D.lgs. n. 471/1997 nella misura massima del 270% delle imposte contestate (maggiorata ulteriormente del 10% ai sensi dell’art. 7, comma 3, del D.lgs. n. 472/1997) oltre alla sanzione per indebita detrazione dell’IVA di cui all’art. 6, comma 6, del D.lgs. n. 471/1997, con applicazione del cumulo giuridico;

4. che la Società ha presentato all'Ufficio istanza di annullamento in autotutela (in **All. 3**) dell'Avviso di Accertamento rispetto alla quale non ha ricevuto alcun riscontro.

Tutto ciò premesso, la Società, come in epigrafe rappresentata e difesa, con il presente atto propone

RICORSO

ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 avverso l'Avviso di Accertamento per i seguenti

MOTIVI

- I. Illegittimità dell'Avviso di Accertamento per avere assoggettato a tassazione ricavi esposti in fatture attive relative ad operazioni oggettivamente inesistenti in violazione dell'art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modifiche dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44.**
1. Con l'Avviso di Accertamento, l'Ufficio:
- a)** da un lato, ha considerato indeducibili, ai fini IRES ed IRAP, i costi esposti nelle fatture passive relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, per un ammontare pari a Euro 46.414.809,28;
 - b)** dall'altro, viceversa, ha assoggettato a tassazione, sempre ai fini IRES e IRAP, i ricavi esposti nelle fatture attive relative ad operazioni oggettivamente inesistenti per un ammontare pari a Euro 33.268.313,89 (cfr. pagina 81 del PVC in **All. 4**).
2. Tale pretesa impositiva è tuttavia illegittima in quanto viola palesemente il disposto dell'art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modifiche dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44.

3. Come noto, infatti, la norma dianzi citata dispone che *“Ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell’ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi”*.
4. Con tale norma il Legislatore ha previsto, dunque, espressamente, che i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati (relativi cioè ad operazioni inesistenti) non concorrono alla formazione del reddito fino a concorrenza dell’ammontare indeducibile dei componenti negativi inesistenti.
5. Come chiarito nella **Relazione governativa** che ha accompagnato il provvedimento, la norma *de qua* risponde all’esigenza di rispettare il principio costituzionale di capacità contributiva previsto dall’art. 53 della Costituzione e ciò viene confermato, altresì, dall’Amministrazione Finanziaria che nella **Circolare n. 32/E del 3 agosto 2012** ha affermato espressamente che *“La norma in commento, che la relazione al decreto legge definisce di natura procedurale, prevede che ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi non concorrano alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell’ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri*

*componenti negativi come risultanti da fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio attestanti operazioni oggettivamente inesistenti. (...) **In ossequio al principio di capacità contributiva, il legislatore ha inteso tener conto dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente strettamente e direttamente correlati ai componenti negativi relativi a beni o servizi dallo stesso non effettivamente scambiati o prestati, non considerando, in sede di accertamento, i componenti positivi direttamente afferenti a detti componenti negativi indeducibili***».

6. Dalla novella legislativa consegue, quindi, incontrovertibilmente, che, in caso di operazioni inesistenti (oggettivamente o soggettivamente), i ricavi ad esse afferenti non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, fino a concorrenza dell'ammontare indeducibile dei componenti negativi inesistenti.
7. Quanto sopra evidenziato trova espressa conferma nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione secondo cui “*Il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, (convertito nella L. 26 aprile 2012, n. 44), dopo aver sostituito, al comma 1, la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, ha previsto, per quanto qui interessa, al comma 2, che «Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. (...)».* **In sostanza, il legislatore, da un lato, in**

attuazione del principio costituzionale della capacità contributiva, ha disposto che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, i componenti positivi di reddito direttamente afferenti ai costi per operazioni oggettivamente inesistenti, anche se imputati a conto economico e dichiarati dal contribuente, non sono considerati imponibili entro i limiti dell'ammontare dei correlati componenti negativi per operazioni inesistenti" (Corte di Cassazione, sentenza n. 16456 del 18 luglio 2014; in senso conforme Corte di Cassazione, sentenza n. 21189 dell'8 ottobre 2014).

8. Alla luce di quanto sopra esposto e della giurisprudenza citata rileva, quindi, l'illegittimità dell'Avviso di Accertamento considerato che la determinazione di un maggior reddito in capo alla Società sulla base della mera contestazione di indebita deduzione, ai fini IRES ed IRAP, dei costi esposti nelle fatture passive relative ad operazioni oggettivamente inesistenti per un ammontare pari a Euro 46.414.809,28 (assoggettando viceversa a tassazione i ricavi esposti nelle fatture attive relative ad operazioni oggettivamente inesistenti per un ammontare pari a Euro 33.268.313.89) viola l'art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modifiche dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, secondo cui, in caso di operazioni inesistenti, i ricavi ad esse afferenti non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette fino a concorrenza dell'ammontare ineducibile dei medesimi componenti negativi.

II. Illegittimità delle sanzioni irrogate nell'Avviso di Accertamento per violazione dell'art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16.

1. Nell'Avviso di Accertamento l'Ufficio ha irrogato in capo alla Società la sanzione massima prevista dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 471/1997 e dall'art. 5, comma 4-*bis*, del D.lgs. n. 471/1997 in caso di violazioni realizzate *“mediante utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti”*.
2. Tali sanzioni sono tuttavia illegittime per violazione dell'art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 ai sensi del quale *“Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi”*.
3. In virtù della norma dianzi citata rileva, quindi, con evidenza, che ai fini IRES e IRAP le sanzioni avrebbero dovuto essere irrogate nella misura compresa tra il 25% e il 50% dei costi ritenuti inesistenti e non già - come del tutto illegittimamente fatto dall'Ufficio - nella misura effettivamente irrogata nell'Avviso di Accertamento, pari al 270%!
4. Rileva, quindi, palesemente, l'illegittimità delle sanzioni irrogate dall'Ufficio nell'Avviso di Accertamento per violazione dell'art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16.

III. Illegittimità della misura delle sanzioni irrogate dall'Avviso di Accertamento per violazione degli artt. 1, comma 3 e 5, comma 4-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997.

1. Fermo restando quanto dianzi esposto, si rileva che, anche nell'ipotesi in cui si volesse per mero tuziorismo ritenere corretta l'applicazione, nel caso di specie, delle sanzioni previste dall'art. 1, comma 3, del D.lgs. 471/1997 e dall'art. 5, comma 4-bis, del D.lgs. n. 471/1997 - in luogo di quella prevista art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, la stessa potrebbe al più essere applicata per le sole violazioni connesse a costi ritenuti inesistenti come espressamente previsto dalle disposizioni in commento.
2. Rileva pertanto l'illegittimità dell'Avviso di Accertamento che procede all'irrogazione delle sanzioni in commento anche con riferimento alle contestazioni aventi ad oggetto costi non documentati (Euro 1.626.627).

IV. Illegittimità della misura delle sanzioni irrogate nell'Avviso di Accertamento per violazione del principio di proporzionalità previsto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997.

1. Fermo restando quanto dianzi esposto, si rileva che, anche nell'ipotesi in cui si volesse per mero tuziorismo ritenere corretta l'applicazione, nel caso di specie, delle sanzioni previste dall'art. 1, comma 3, del D.lgs. 471/1997 e dall'art. 5, comma 4-bis, del D.lgs. n. 471/1997 - in luogo di quella prevista art. 8, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 - la misura in concreto irrogata, pari al 270% appare ingiustificatamente sproporzionata.
2. Come noto, infatti, nell'ambito del regime sanzionatorio vige il principio di proporzionalità, previsto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997, in virtù del quale la misura della sanzione dev'essere proporzionata alla gravità della violazione commessa, anche in ragione del concreto disvalore del comportamento posto in essere.

3. La centralità del suddetto principio è provata anche dalla previsione di cui all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997, il quale dispone che la sanzione possa essere ridotta fino alla metà del minimo qualora concorrano circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo, cui la violazione si riferisce, e la sanzione.
4. Nel caso di specie, anche alla luce della proposizione dell'istanza di transazione fiscale *ex* art. 182-ter L.F. (presentata dalla Ricorrente nell'ambito della procedura di concordato preventivo n. 8/2019 che ha ottenuto l'ammissione da parte del Tribunale di Napoli) e quindi della volontà di voler soddisfare almeno in parte il credito vantato dall'Erario attenuando le conseguenze delle violazioni commesse (art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997), si ritiene che, anche laddove si ritenessero applicabili le sanzioni previste dall'art. 1, comma 3, del D.lgs. 471/1997 e dall'art. 5, comma 4-*bis*, del D.lgs. n. 471/1997, esse dovrebbero essere rideterminate nella misura minima pari al 135% delle imposte contestate e ciò con riferimento all'IRES, all'IVA e all'IRAP.
5. In virtù di quanto sopra esposto, rileva, quindi, l'illegittimità delle sanzioni irrogate nell'Avviso di Accertamento nella misura del 270% in quanto ingiustificatamente sproporzionata nonché dell'ulteriore incremento, operato dall'Ufficio ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, del 10%, delle sanzioni irrogate rispetto alla predetta misura massima del 270% già applicata.
6. Prova evidente di quanto precede è la circostanza che la stessa Agenzia delle Entrate nell'Avviso di Accertamento n. TK3035303780/2019 relativo al periodo d'imposta 2014, originato dal medesimo PVC e avente ad oggetto violazioni di identica tipologia, ha ritenuto di applicare le sanzioni nella misura minima senza alcun incremento (in **All. 5**).

V. **Illegittimità della sanzione per mancata applicazione dell'istituto della continuazione in violazione dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997**

1. In via subordinata, si rileva che le sanzioni irrogate nell'Avviso di Accertamento sono illegittime per violazione dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997, ai sensi del quale *“Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo”*.
2. Come noto, l'istituto della continuazione ha la funzione di attenuare la sanzione applicabile in capo al contribuente che abbia commesso violazioni della stessa indole per più periodi d'imposta, intendendosi per tali quelle che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.
3. Nel caso di specie, le medesime violazioni contestate con l'Avviso di Accertamento con riferimento al periodo d'imposta 2015 sono state contestate, come emerge anche dal PVC, anche con riferimento ad ulteriori annualità d'imposta mediante gli avvisi di accertamento n. TK3035303780/2019, per il periodo d'imposta 2014 (in **All. 5**) e n. TJB030100077/2020, per il periodo d'imposta 2016 (in **All. 6**).
4. L'Ufficio **avrebbe dovuto**, quindi, **applicare**, ai fini della determinazione delle sanzioni da irrogare, **l'istituto della continuazione prescritto dall'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997**. Esso ha, invece, viceversa, irrogato sanzioni autonome in misura piena per ciascun periodo d'imposta.

5. Rileva, quindi, in modo palese, l'illegittimità delle sanzioni irrogate nell'Avviso di Accertamento per mancata applicazione da parte dell'Ufficio dell'istituto della continuazione ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997.

VI. Illegittimità delle sanzioni irrogate nell'Avviso di Accertamento per violazione del principio del *ne bis in idem*.

1. Fermo restando quanto sopra, si rileva che, in ogni caso, le sanzioni irrogate nell'Avviso di Accertamento sono altresì illegittime per violazione del principio del *ne bis in idem*.
2. Invero, il presente procedimento amministrativo si affianca e scaturisce da quello penale in quanto la vicenda qui in esame è oggetto della ordinanza di custodia cautelare n. 104/2019 emessa dal Tribunale di Napoli in data 20 febbraio 2019 nella quale viene contestato il reato di indebita compensazione ai sensi dell'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000. In relazione al procedimento penale è già stata emessa sentenza di condanna all'esito del primo grado di giudizio.
3. Le sanzioni amministrative irrogate sono quindi illegittime - per violazione del principio del *ne bis in idem* - in quanto aventi natura sostanzialmente penalistica e tese a punire i medesimi fatti oggetto di indagine nel procedimento penale in corso.
4. Invero, la Relazione Governativa di accompagnamento al D.Lgs. n. 472/1997, ha chiarito che con la riforma del sistema sanzionatorio si è inteso “*eliminare ogni equivoco circa la natura apertamente repressiva ed intimidatoria della risposta amministrativa apprestata dall'ordinamento alla violazione tributaria*”.

5. Ed infatti, la natura sostanzialmente penalistica delle sanzioni amministrative appare evidente laddove si consideri che il D.Lgs. n. 472/1997 codifica una “parte generale”, elaborandola sulla falsariga dei principi espressi nella L. n. 689/1981, in materia di illecito amministrativo *tout court*. Quest’ultimo, a sua volta, ricalca i principi della parte generale del codice penale, di ispirazione indubbiamente garantista. Il ricorso a tale stereotipo manifesta dunque già di per sé la consapevolezza legislativa in ordine al carattere para-penale delle suddette sanzioni amministrative.
6. Inoltre, l’accelerazione del processo di assimilazione dell’illecito amministrativo a quello penale è stata, peraltro, sollecitata dal sistema della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (di seguito, “CEDU”), che ha da tempo elaborato una nozione di “materia penale” (con riferimento agli artt. 6 e 7 della CEDU) ben più ampia rispetto a quella ritenuta valida nel nostro ordinamento interno. Secondo la sentenza CEDU 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda* (Serie A n. 22, par. 81), i criteri sulla base dei quali una materia va qualificata come penale sono:
- a) le indicazioni del diritto nazionale;
 - b) la natura della norma violata o del comportamento vietato (natura del fatto);
 - c) lo scopo e la severità della sanzione.
7. Un ruolo sempre più rilevante nell’economia delle decisioni è giocato dal terzo criterio (c), e cioè dallo scopo e dalla severità della sanzione che il Giudice europeo suole desumere dalla *gravità* nonché dalle *finalità di dissuasione e di repressione* della stessa.

8. Le pronunce della CEDU in materia depongono, quindi, a favore della riconducibilità delle sanzioni amministrative tributarie al paradigma della “materia penale”.
9. E’, quindi, possibile affermare che la giurisprudenza CEDU sia propensa a ritenere che le sanzioni amministrative pecuniarie comminate per le violazioni tributarie abbiano natura sostanzialmente penale valorizzando soprattutto la spiccata vocazione deterrente/repressiva delle sanzioni in parola.
10. Ciò posto, si deve rilevare che con la sentenza Grande Stevens e altri c. Italia del 2014, la CEDU - anche se in relazione a sanzioni amministrative non tributarie - ha ravvisato l’illegittimità del sistema legislativo italiano che applica il principio della doppia sanzione in relazione al doppio binario penale-amministrativo consacrando il principio del *ne bis in idem* previsto nell’art. 4 del protocollo 7 della Convenzione (ai sensi del quale “nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato”).
11. Dal richiamato principio, pertanto, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 10475/2015, in tema di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D.Lgs. n. 74/2000), ha affermato che esistono “*non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa comunitaria (si veda a tale proposito quanto stabilito con la sentenza della CEDU del 4 marzo 2014 sul caso Grande Stevens contro Italia), che l’illecito amministrativo e*

quello penale possano avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto, rendendo ingiustificata la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia”.

12. La Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia, con sentenza n. 406/2015, *“atteso che tale sentenza afferma che ciò che conta ai fini dell’applicazione del divieto del ne bis in idem convenzionale è l’identità del fatto naturalisticamente inteso, al di là di eventuali diversità di altri elementi costitutivi della fattispecie penale e di quella amministrativa”* ha fatto discendere la declaratoria di illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative nell’ipotesi di coesistenza del procedimento penale con quello amministrativo.
13. Ne discende, pertanto, nel caso di specie, il vincolo all’interpretazione *“convenzionalmente conforme”* del sistema interno che impone la declaratoria di illegittimità della sanzione ovvero, in caso contrario, che venga sollevata questione di costituzionalità della norma.
14. I medesimi principi, seppur delimitando i limiti della violazione del principio del *ne bis in idem* ad una valutazione *“caso per caso”* del giudice nazionale, sono stati espressi dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea (causa C-524/15). In particolare, secondo la Corte di Giustizia dell’Unione Europea *“spetta al giudice nazionale, accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l’onere risultante concretamente per l’interessato dall’applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e della sanzioni non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso”.*

15. Ancora, la stessa Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 20675/2016 ha disposto il rinvio degli atti alla Corte di Giustizia UE chiedendo se la previsione di cui all'art. 4 del protocollo 7 della Convenzione "*osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna penale irrevocabile*" e se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del *ne bis in idem* come interpretato dalla giurisprudenza della CEDU.
16. Preme, infine, sottolineare che la necessità di ravvisare la coincidenza del fatto a prescindere dall'identità "naturalistica" dei destinatari della comminatoria "amministrativa" (*i.e.* la società) e della sanzione penale in senso stretto (*i.e.* la persona fisica) è stata già affrontata dalla CEDU nella sentenza del 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia* in cui la Corte ha statuito la necessità di verificare l'identità materiale e concreta dei fatti e non la condotta così come descritta dalle norme. In altri termini, se le norme - amministrativa e penale - sotto il profilo descrittivo regolano la medesima situazione è configurabile un medesimo "fatto".
17. Alla luce di quanto esposto emerge, in maniera evidente l'illegittimità delle sanzioni irrogate dall'Ufficio nell'Avviso di Accertamento per violazione del principio del *ne bis in idem*.

VII. Illegittimità della pretesa avanzata con l'Avviso di Accertamento per assoluta carenza di prova.

1. L'Avviso di Accertamento è altresì illegittimo per carenza di prova in violazione di quanto disposto dall'art. 2697 c.c. ai sensi del quale "*Chi*

vuole far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”.

2. Come noto, infatti, secondo l’insegnamento della Corte di Cassazione, *“L’Amministrazione finanziaria è attore sostanziale del processo tributario ed è tenuta ad assolvere l’onere probatorio circa la sussistenza degli elementi di fatto e di diritto a sostegno della fondatezza della pretesa fiscale fatta valere nei confronti del contribuente”* (Cass. sentenza n. 13201/2009) ed ancora più recentemente *“È ormai jus receptum nella giurisprudenza di questa Corte che, anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell’onere della prova dettata dall’art. 2697 c.c. e che, pertanto, in applicazione della stessa, l’amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa”* (Cass. sentenze n. 3978/2017 e n. 955/2016).
3. Ne consegue, pertanto, che, ai sensi dell’art. 2697 c.c., incombe sull’Ente impositore - parte attrice in senso sostanziale - l’onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa impositiva.
4. Ebbene, nel caso di specie, i fatti costitutivi della pretesa avanzata non appaiono provati dall’Ufficio.
5. Inoltre, occorre considerare che la pretesa avanzata con l’atto impugnato in questa sede sembrerebbe essere stata in parte recuperata con distinti atti impositivi o riscossivi, con conseguente illegittima duplicazione (almeno parziale) della pretesa impositiva, circostanza che ci si riserva di dimostrare nel corso del giudizio.

6. Rileva, pertanto, l'illegittimità della pretesa avanzata con l'Avviso di Accertamento.

* * *

Per tutti i suesposti motivi e le considerazioni in fatto e in diritto, la Ricorrente, come in epigrafe rappresentata e difesa

CHIEDE

che Codesta Onorevole Commissione Tributaria Provinciale, *contrariis reiectis* ed in accoglimento del presente ricorso, voglia dichiarare l'illegittimità dell'Avviso di Accertamento n. TJB030100076/2020 per i motivi sopra esposti.

CHIEDE

inoltre, che la trattazione della controversia venga discussa in pubblica udienza, ai sensi e per gli effetti dell'art. 33 del D.Lgs. n. 546/1992.

Salvis iuribus, con riserva di presentare ulteriori documenti e memorie e con vittoria delle spese di giudizio.

* * * * *

Ai fini e per gli effetti dell'art. 13 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 - e successive modificazioni - relativo al c.d. contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, il sottoscritto difensore dichiara che il valore del procedimento, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 corrisponde ad Euro 25.659.432,00 e che il contributo unificato corrisponde ad Euro 1.500,00.

* * * * *

Si allegano:

- 1) copia dell'Avviso di Accertamento n. TJB030100076/2020;
- 2) procura rilasciata dal Dott. Andrea D'Ovidio in qualità di rappresentante legale di Alma al Dott. Paolo Serva;

- 3) copia dell'istanza di annullamento in autotutela;
- 4) estratto PVC;
- 5) copia dell'avviso di accertamento n. TK3035303780/2019, relativo al periodo d'imposta 2014;
- 6) copia dell'avviso di accertamento n. TJB030100077/2020, relativo periodo d'imposta 2016.

Roma, 7 dicembre 2020

Dott. Paolo Serva