TESI DI LAUREA

Diritto Tributario Processuale

“Il processo tributario e gli strumenti deflativi del contenzioso”

Relatore

Prof. Fabio Marchetti

Correlatore

Prof. Claudio Boido

Laureando

Antonio Isacco Latronico

INDICE

INTRODUZIONE **4**

1. LA GIURISDIZIONE SPECIALE TRIBUTARIA **7**

1.1 Gli organi della giurisdizione tributaria 7
1.2 Giudici tributari 12
1.2.1 Indipendenza, imparzialità e correttezza 12
1.2.2 Astensione e ricusazione 13
1.3 Oggetto della giurisdizione tributaria 18
1.4 Competenza delle Commissioni tributarie 21
1.5 Poteri delle Commissioni tributarie 24

2. IL PROCESSO TRIBUTARIO **26**

2.1 Le Parti 26
2.2 Litisconsorzio ed intervento 28
2.3 Comunicazioni e notificazioni degli atti processuali 30
2.4 Le prove nel processo tributario 36

3. IL RICORSO TRIBUTARIO **39**

3.1 Gli atti impugnabili 39
3.1.1 L'origine della norma, art. 16 del D.P.R. 636/1972 40
3.1.2 La "mini riforma" del p.t. introdotta dal D.P.R. 739/1981 41
3.1.3 La riforma introdotta dall'art. 23 del D. Lgs. 472/1992 46
3.1.4 Art. 19 del D. Lgs. 546/1992 46
3.1.5 La Legge n. 248/2006 46
3.2 Oggetto e contenuto del ricorso 51
3.3 Proposizione del ricorso 54
3.3.1 Caso pratico di ricorso in Commissione Tributaria Provinciale 59
3.4 Costituzione in giudizio della Parte ricorrente 63
3.4.1 L'assistenza tecnica in giudizio 72
3.4.2 Sistema Informativo della Giustizia Tributaria – SI.GI.T. 74
3.5 Costituzione in giudizio della Parte resistente 78
3.6 Produzione di documenti e motivi aggiuntivi 80
3.7 Fissazione della data di trattazione e avviso 81
3.8 Deposito di documenti, memorie e brevi repliche 84

4. LE IMPUGNAZIONI **88**

4.1 I mezzi di impugnazione del processo tributario 88
4.2 L'appello 90
4.3 Il ricorso per Cassazione 95
4.4 La revocazione 98

5. GLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO 101

5.1 Interpello 104
5.2 Ravvedimento operoso 108
5.1 Autotutela 115
5.1.1 Caso pratico di autotutela 121
5.2 Acquiescenza 125
5.3 Definizione agevolata delle sanzioni 127
5.4 Conciliazione giudiziale 130
5.5 Sospensione Cautelare dell'atto impugnato 135
5.6 Adesione al contenuto del processo verbale di contestazione 139
5.7 Adesione al contenuto dell'invito a comparire 141
5.8 Accertamento con adesione 145
5.8.1 Caso pratico di accertamento con adesione 150
5.9 Il reclamo e la mediazione 155

BIBLIOGRAFIA 164

INTRODUZIONE

Il presente elaborato è strutturato secondo la logica deduttiva, partendo dall'esposizione degli aspetti generali riguardanti l'oggetto della giurisdizione tributaria, fino ad analizzare nello specifico il processo tributario e gli alternativi strumenti cc.dd. "deflativi" del contenzioso.

Il **PRIMO CAPITOLO – LA GIURISDIZIONE SPECIALE TRIBUTARIA** – è incentrato sull'analisi della giurisdizione tributaria (*potere del giudice di esercitare la propria azione in generale in merito a determinati argomenti*) descrivendo gli organi cui è affidata la giustizia in ambito tributario (*Commissioni tributarie* e *Corte di Cassazione*), nonché i requisiti (*indipendenza, imparzialità e correttezza*) che i giudici tributari devono possedere per poter equamente valutare le fattispecie poste alla loro attenzione e gli strumenti (*astensione* e *ricusazione*) previsti dall'ordinamento nel caso in cui i giudici non posseggano i requisiti. Nel medesimo capitolo si espongono le fattispecie oggetto della giurisdizione tributaria e, infine, si individua la competenza delle Commissioni tributarie. Per "misura" si intende un aspetto quantitativo della giurisdizione, in quanto la giurisdizione costituisce il campo qualitativo di operatività, mentre la competenza rappresenta il dovere di esercitare la propria azione. Nel processo tributario la distribuzione della competenza si estrinseca dapprima secondo il *criterio per gradi* (Commissione tributaria provinciale, Commissione tributaria regionale e Corte di Cassazione) poi, tra le diverse Commissioni tributarie è operata esclusivamente sulla base del *criterio territoriale*.

Nel **SECONDO CAPITOLO – IL PROCESSO TRIBUTARIO**, si introducono gli aspetti generali riguardanti il processo tributario, in particolare descrivendo gli Attori, Parti necessarie del processo (*Ricorrente* e *Resistente*), le fattispecie in cui partecipino al processo tributario altri soggetti oltre alle Parti (*Litisconsorzio*), le formalità/modalità operative di comunicazione e notificazione degli atti processuali, nonché l'insieme di prove ammesse ed escluse nel processo tributario.

Il **TERZO CAPITOLO – IL RICORSO TRIBUTARIO**, è incentrato sull'analisi del ricorso in Commissione tributaria provinciale. In particolare si indica

il numerus clausus di atti impugnabili previsto dall'art. 19 del D. Lgs. 546/1992; le formalità cui deve ottemperare il Ricorrente nella proposizione del ricorso con indicazione dell'oggetto e del contenuto del ricorso e la costituzione in giudizio di entrambe le Parti, mediante assistenza tecnica in giudizio e SI.GI.T.. Nel medesimo capitolo sono anche riportate le ulteriori possibilità rese disponibili a favore del ricorrente (produzione di documenti e motivi aggiuntivi, deposito di documenti, memorie e brevi repliche).

Il **QUARTO CAPITOLO – LE IMPUGNAZIONI**, consequenziale al precedente, analizza gli aspetti relativi alle eventuali impugnazioni in secondo (Commissione tributaria regionale) e terzo grado di giudizio (Cassazione), nel caso in cui la sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale non sia ritenuta corretta da una delle Parti.

Nel **QUINTO CAPITOLO – GLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO**, si esaminano infine quei mezzi volti a prevenire e ridurre il contenzioso. Gli strumenti deflativi sono utilizzabili nel caso di ricezione, da parte del Contribuente, di un atto impugnabile, e offrono un'alternativa al ricorso tributario in via conciliativa. Il Legislatore, a partire dal 1997, ha confermato sempre più la necessità di collaborazione e contraddittorio nel rapporto tra Fisco e Contribuente al fine di ridurre il tempo che intercorre tra la fase del controllo da quella della effettiva riscossione delle imposte non versate, nonché per adeguarsi alle disposizioni contenute nello Statuto del Contribuente, assicurando il giusto equilibrio tra la pretesa erariale e i diritti del contribuente, tenendo conto dell'effettiva capacità contributiva. Per mezzo della graduale introduzione dei cc.dd. "istituti deflativi del contenzioso", quando il Contribuente, trovandosi in una situazione di lite potenziale con gli Uffici, rinuncia al contenzioso e versa l'imposta, beneficia di una riduzione dell'entità delle sanzioni e, talvolta, ottiene ulteriori vantaggi, quali ad esempio la copertura verso possibili futuri accertamenti, oppure il pagamento dilazionato delle somme dovute.

A riprova di quanto affermato, se si considera, a titolo esemplificativo l'avviso di accertamento, è possibile verificare come, oltre al contenuto della pretesa fiscale, vi è, di norma, anche l'indicazione di tutte le alternative (rispetto al ricorso) a disposizione del Contribuente: l'accertamento con adesione, l'acquiescenza,

l'autotutela. L'insieme di questi strumenti è volto a ridurre il livello e quindi i relativi costi di gestione di un sistema complesso quale quello del contenzioso tributario. In ogni caso nell'avviso di accertamento sono anche presenti i riferimenti dell'Ufficio che ha emesso l'atto e il funzionario responsabile del procedimento. Tali riferimenti potranno infatti essere utilizzati dal Contribuente per iniziare un contraddittorio extra processuale più o meno bonario, oppure per indirizzare la notifica del ricorso adito.

1. LA GIURISDIZIONE SPECIALE TRIBUTARIA

1.1 Gli organi della giurisdizione tributaria

La Giurisdizione tributaria è basata sulle commissioni tributarie che si articolano in commissioni tributarie provinciali e regionali.

La Commissione tributaria provinciale è costituita da due o più sezioni, a ciascuna delle quali è assegnato un Presidente, un Vicepresidente e quattro Membri; il Collegio giudicante è composto da tre soggetti: due Membri ordinari e il Presidente, necessariamente un Magistrato. Il Collegio giudicante si pronuncia pertanto con il numero invariabile di tre votanti.

I giudici delle commissioni tributarie sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro delle finanze, a seguito di deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria[1].

La giurisdizione tributaria, ai sensi dell'art. 1, D. Lgs. 545/1992, viene esercitata:

[1] Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria adotta tutti i provvedimenti relativi ai componenti delle commissioni tributarie. Le sue attribuzioni sono così elencate nell'art. 24, comma 1, del D. Lgs n. 545/1992:

- Verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni;
- Disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento;
- delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle commissioni tributarie;
- Formula al Ministro delle finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle commissioni tributarie;
- Predispone elementi per la redazione della relazione del Ministro delle finanze di cui all'art. 29, comma 2, anche in ordine alla produttività comparata delle commissioni;
- Stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti;
- Stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni;
- Promuove iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici tributari;
- Esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente decreto o che comunque riguardano il funzionamento delle commissioni tributarie;
- Esprime parere sulla ripartizione fra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero delle finanze per le spese di loro funzionamento;
- Esprime parere sulla determinazione dei compensi fissi ed aggiuntivi ai componenti delle commissioni tributarie di cui all'art. 13;
- Delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.

- in primo grado dalle Commissioni Tributarie Provinciali, con sede nel capoluogo di ogni Provincia;
- in secondo grado dalle Commissioni Tributarie Regionali (in sostituzione della precedente denominazione di "Commissioni tributarie di secondo grado"), con sede in ogni capoluogo di Regione, di cui all'art. 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.545;

Il giudizio tributario, pertanto, è articolato in due gradi di merito[2], il primo dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale (Tribunale ordinario), il secondo dinanzi alla Commissione tributaria regionale (Corte d'Appello), cui segue il giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, la quale svolge un giudizio di legittimità, ossia la Cassazione valuta se una determinata sentenza è stata o meno pronunciata applicando in modo corretto la legge.

I ricorsi avverso i provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria e gli atti degli agenti della riscossione devono essere presentati alle Commissioni Tributarie Provinciali competenti per territorio.

È possibile impugnare le sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali innanzi alle Commissioni Tributarie Regionali.

In tutti le ipotesi stabilite dall'art. 360 del c.p.c. le sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali possono essere impugnate innanzi alla Corte di Cassazione.

Si può quindi ribadire che le Commissioni tributarie rappresentano gli organi giurisdizionali di merito delle controversie, mentre la Corte di Cassazione è esclusivamente un organo di legittimità in quanto non entra nel merito del contenzioso ma analizza esclusivamente i profili di legittimità.

Nelle province autonome di Trento e di Bolzano, sono presenti rispettivamente le Commissioni di primo e di secondo grado, con funzioni analoghe alle Commissioni Provinciali e Regionali, e dalle quali recepiscono la disciplina in quanto compatibile con le norme di legge e dello Statuto Regionale che le riguardano (il D. Lgs. 9.9.1997, n 354, reca le norme di attuazione dello Statuto speciale del Trentino Alto Adige).

[2] ex art. 1 del D. Lgs. n. 546/1992.

Il D.P.R. n. 636/1972, disponeva in merito alla "competenza", ma non faceva espresso riferimento alla "giurisdizione tributaria"[3]. A seguito di diversi interventi normativi si sono verificati: un ampliamento della giurisdizione tributaria; una maggiore attenzione alla qualificazione professionale e all'indipendenza dei giudici; l'istituzione di un organo autonomo di presidenza della giustizia tributaria; la previsione della tutela cautelare; la possibilità di esecuzione del giudicato tributario.

La ratio della composizione collegiale delle Commissioni tributarie risiede, da un lato, dalla necessità di rendere il processo più aderente ai principi costituzionali di indipendenza ed imparzialità del giudice, dall'altro, di fornire un elevato livello tecnico professionale nella conduzione del processo e nella redazione degli atti processuali. Come sarà poi evidenziato in maniera più analitica nel paragrafo successivo, per espressa previsione normativa, qualsiasi forma di consulenza tributaria[4] risulta incompatibile con l'assunzione della carica di giudice tributario.

---

[3] La giustizia tributaria è amministrata in I e II grado rispettivamente dalle Commissioni Tributarie Provinciali e dalle Commissioni Tributarie Regionali che hanno competenza a decidere su tutte le controversie di cui all'art. 2 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modifiche ed integrazioni: «Art. 2 - (Oggetto della giurisdizione tributaria)

- Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.
- Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.
- Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

Le decisioni delle Commissioni Tributarie Regionali possono essere impugnate davanti alla Corte di Cassazione per i motivi previsti dall'art. 360 c.p.c.».

[4] Anche la sola tenuta e custodia di scritture contabili, costituisce attività incompatibile con l'esercizio dell'incarico di giudice tributario, non potendosi distinguere nell'ambito delle competenze

Andando ad analizzare il ruolo dei giudici tributari, essi sono giudici speciali in quanto questo giudice non svolge questo ruolo per concorso, è una persona che svolge un'altra attività ma che poi si dedica a questa stessa in seno alla commissione. Per diventare giudice tributario è sufficiente una laurea in discipline giuridiche o economiche. La partecipazione alla commissione tributaria è aperta anche a ragionieri ed architetti. Le commissioni tributarie sono molto diversificate, il motivo lo capiamo dalla tecnicità della materia trattata, pertanto si vuole dare alla commissione una giusta e idonea specializzazione e competenza vista la difficoltà della materia trattata, infatti:

1) non sono richieste specifiche in materia fiscale. Si accede presentando un curriculum fiscale e il Consiglio Nazionale della Giustizia Tributaria stila delle graduatorie. Elenco a scorrimento di persone che hanno le caratteristiche per farne parte;
2) con la riforma del 1992 questi organi sono stati giurisdizionalizzati, la commissione tributaria quindi è una istituzione interna alla Amministrazione finanziaria. Fanno parte della Commissione tributaria dei magistrati ordinari e amministrativi, ex funzionari dell' Agenzia delle entrate, dell'Amministrazione finanziaria e i laureati in materie giuridiche ed economiche.

Le Commissioni tributarie provinciali hanno la propria sede nel capoluogo di ciascuna Provincia, le Commissioni tributarie regionali hanno sede in ogni capoluogo di regione. "*A ciascuna delle Commissioni tributarie provinciali e regionali è preposto un presidente*[5]*, il quale presiede anche la prima sezione*[6]*. Ogni sezione è poi composta da un presidente, da un vicepresidente e da altri quattro giudici*"[7] [8].

---

professionali erogabili unicamente da iscritti all'albo fra interventi meramente esecutivi e prestazioni intellettuali creative.

[5] ex art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992.

[6] Come previsto dalle tabelle allegate al D. Lgs. n. 546/1992.

[7] A. Lattanzio, "Manuale del processo tributario", Editrice ADMAIORA, 2012, pag. 6.

[8] "*Il collegio giudicante deve essere presieduto dal presidente o dal vicepresidente ed è formato da tre membri. Ne consegue che si pronuncia con il numero invariabile di tre votanti. Si ricorda che l'art. 32 della L. 8.5.1998, n. 146 aveva in via transitoria previsto l'istituzione di un giudice unico per le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di Lire pendenti alla data dell'1.4.1996. La composizione collegiale, da un lato, rende il processo più aderente ai principi costituzionali di indipendenza e imparzialità del giudice, dall'altro fornisce un più elevato livello tecnico e professionale nella*

L'istituzione delle Commissioni tributarie è volta a garantire la tutela del Contribuente in relazione alle pretese impositive giudicate da esso illegittime avanzate dall'Amministrazione finanziaria. Tale tutela è infatti garantita dai principi costituzionali nonché dal D. Lgs. n. 546/1992[9]. Le Commissioni tributarie provinciali sono suddivise in sezioni in modo da garantire una competenza dei giudici che ne fanno parte in settori specifici del diritto tributario. Ogni sezione è organizzata in modo da consentire un certo numero di giudici. Il collegio giudicante è composto da tre membri e il Presidente della commissione è un Magistrato. L' oggetto del processo tributario è definito dall' art.2 del D.lgs.546 con una formulazione volutamente generica definendo che le commissioni tributarie sono competenti a giudicare le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque dimensionati.

conduzione del processo e nella redazione degli atti processuali. Il dibattito e il confronto all'interno del collegio giudicante appare molto proficuo soprattutto in materia tributaria in quanto l'apporto di esperienza di ciascun componente – sia esso togato o laico – non può che contribuire all'emanazione di valide e ponderate decisioni". A. Lattanzio, op.cit., 2012, pag. 6.

[9] G. Napoli, S. Rocchi, "*Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del Contribuente*", Cacucci Editore, 2013, pag. 199.

1.2 Giudici tributari

1.2.1 Indipendenza, imparzialità e correttezza

L'Articolo 1, del Codice Deontologico predisposto dall'Associazione dei Magistrati tributari, è rubricato "Valori e principi fondamentali" e dispone quanto segue:

"*Nella vita sociale il giudice tributario, consapevole del ruolo e della funzione esercitata, si comporta con dignità, correttezza, sensibilità all'interesse pubblico.*

Nello svolgimento delle sue funzioni il giudice tributario tiene un comportamento professionale conforme ai valori di disinteresse personale, di indipendenza e imparzialità e respinge ogni pressione, segnalazione, sollecitazione diretta ad influire indebitamente sui modi e sui tempi dell'amministrazione della giustizia.

Non effettua segnalazioni dirette a influire sullo svolgimento o sull'esito dei procedimenti in corso".

Si richiama pertanto innanzitutto il dovere di correttezza, in riferimento al comportamento che un Giudice tributario, in virtù della carica di rilievo che ricopre, deve porre in essere nell'esercizio delle funzione affidate.

Ulteriori due elementi di particolare rilevanza sono considerati l'indipendenza e l'imparzialità nei giudizi, al fine di garantire la credibilità della giustizia tributaria. Gli strumenti posti a garanzia del rispetto dell'indipendenza e dell'imparzialità, astensione e ricusazione, sono ampiamente descritti nel paragrafo seguente.

Il richiamato Codice Deontologico, all'art. 7 dispone in merito all'indipendenza del Giudice tributario: "*Il giudice tributario assicura l'indipendente e imparziale esercizio delle proprie funzioni, che garantisce, anche per quanto concerne l'apparenza. Evita qualsiasi coinvolgimento in centri di potere che possano condizionare l'esercizio delle sue funzioni o comunque appannarne l'immagine o che comportino un condizionamento dell'indipendenza*". L'art. 8 affronta il tema dell'imparzialità "*Il giudice tributario decide in modo imparziale nel rispetto della dignità di ogni persona, senza condizionamenti e discriminazioni o pregiudizi di*

sesso, di cultura, di ideologia, di razza, di religione", richiamando pertanto i principi costituzionali di uguaglianza. In merito al rispetto degli obblighi di correttezza, infine, l'art. 9 del Codice Deontologico dispone che "*Il giudice tributario si astiene dall'ostentare la sua qualità al solo fine di conseguire vantaggi per se o per gli atri. Non assume, né svolge funzioni palesemente incompatibili con la sua qualità. Non accetta incarichi che possano compromettere la sua immagine di giudice o pregiudicare il corretto esercizio delle funzioni. Riconosce come essenziale alla funzione giurisdizionale il ruolo del personale di segreteria*".

Nell'ambito della Costituzione si richiamano i seguenti articoli:

- Art. 25, comma l: «*Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge*»;
- Art. 101, comma 2: «I *giudici sono soggetti soltanto alla legge*».
- Art. 102, comma 1: «*La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario*»;
- Art. 102, comma 2: «*Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali*»;
- Art. 104, comma 1: «*La magistratura costituisce un ordine autonomo e indipendente da ogni altro potere*». *Art. 107, comma 1: «I magistrati sono inamovibili*»;
- Art. 107, comma 3: «*I magistrati si distinguono fra loro soltanto per diversità di funzioni*»;
- Art. 108, comma 2: «*La legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali*»;
- Art. 111, comma 2: «*Ogni processo sì svolge ... davanti a giudice terzo e imparziale*».

1.2.2 Astensione e ricusazione

Le ipotesi di astensione e ricusazione sono volte ad assicurare l'imparzialità del giudice in riferimento alla persona fisica che deve decidere in merito ai soggetti del processo. Entrambe le fattispecie sono disciplinate dall'art. 6 D. Lgs. n. 546/1992 e

sono volte ad accertarmi casi di incompatibilità o incapacità del giudice a giudicare una determinata controversia.

Per quanto concerne l'astensione sono previste in particolare due ipotesi:

- Giudici che esaminano una controversia in qualità di componenti della commissione per l'assistenza tecnica gratuita
- Giudici che hanno avuto rapporti di lavoro autonomo o di collaborazione con una delle due Parti.

La differenza tra i due istituti risiede nel soggetto che li propone:

- L'astensione è un procedimento interno di tipo amministrativo ad iniziativa del giudice stesso che si concretizza mediante:
  - Una dichiarazione del giudice e sostituzione da parte del capo dell'ufficio nel caso di astensione obbligatoria
  - Richiesta di astensione e autorizzazione da parte del capo dell'ufficio nel caso di astensione facoltativa
- La ricusazione è un procedimento ad iniziativa di una delle Parti del giudizio che, peraltro, può essere attivato solamente nei casi di astensione obbligatoria.

In merito all'astensione, si distinguono due categorie: l'astensione obbligatoria (disciplinata dall'art. 51 c.p.c. e dall'art 6, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992) e l'astensione facoltativa. L'astensione facoltativa presenta come presupposto la sussistenza di "gravi ragioni di convenienza", la cui verifica è rimessa all'insindacabile giudizio del giudice interessato e del giudice chiamato ad autorizzare l'astensione.

Di seguito si riportano le ipotesi di astensione obbligatoria:

- l'interesse nella causa o in altra, vertente su identica questione di diritto;
- precedente consiglio o patrocinio in causa e precedente cognizione in veste di Giudice o Consulente tecnico;
- partecipazione del Giudice alla Commissione per il gratuito patrocinio che si è pronunciata sull'ammissione della parte ai benefici previsti per tale disciplina;

- parentela, affiliazione, convivenza od abituale commensalità, del Giudice o del suo coniuge, con la parte od il difensore.
- causa pendente, grave inimicizia, rapporti di credito o debito, del giudice o del suo coniuge con la parte o il difensore;
- lo svolgimento degli uffici di tutore o curatore, ovvero delle funzioni di rappresentanza o assistenza della parte, nonché di amministrazione o gestione di enti interessati alla causa;
- l'esercizio di attività di lavoro autonomo o di collaborazione con una delle parti.

L'astensione facoltativa, quando il Giudice ritiene di richiederla è invece subordinata ad una autorizzazione che deve essere richiesta:

- Al Presidente della Sezione, se il richiedente è altro membro della stessa Commissione;
- Al Presidente della Commissione, se l'interessato è il presidente della Sezione.

Nel caso in cui il giudice abbia chiesto e ottenuto l'autorizzazione ad astenersi, tale giudice è privo di legittimazione a comporre il collegio giudicante, senza che possa farsi carico della parte interessata di ricusarlo.

Il giudice che per qualsiasi motivo si sia astenuto non può più tornare a fare parte del collegio giudicante, avendo perduto la capacità di giudicare in quella controversia.

Nel caso in cui, in presenza di una fattispecie di astensione obbligatoria il giudice non si sia astenuto, le Parti possono chiedere la ricusazione del componente della Commissione tributaria affinché quest'ultimo non possa pronunciarsi sulla controversia oggetto di giudizio.

La ricusazione è un istituto di carattere preventivo e si propone, a mezzo di ricorso, sottoscritto dalla Parte o dal Difensore, che deve essere depositato nella segreteria della Commissione competente almeno due giorni prima dell'udienza, se al ricusante è noto il nome dei giudici chiamati a decidere la controversia, e immediatamente prima dell'inizio della trattazione o della discussione, in caso contrario.

Il ricorso per ottenere la ricusazione deve contenere la specifica indicazione dei motivi di ricusazione relativi e dei relativi mezzi di prova. La presentazione del ricorso determina sospensione del giudizio e dà luogo ad un procedimento incidentale che si conclude con l'emanazione di un'ordinanza di accoglimento o di rigetto del ricorso. Nel caso di rigetto del ricorso è prevista una sanzione pecuniaria, non superiore a 250 Euro, dall'art 54, comma 3 c.p.c.. Durante la sospensione del processo non possono compiersi atti processuali di nessun genere, a pena di nullità degli stessi. Il Collegio al quale appartiene il giudice ricusato, è l'organo incaricato a decidere in merito alla ricusazione, senza la partecipazione di quest'ultimo e con l'integrazione di altro membro della stessa Commissione designato dal suo Presidente.

La pronuncia sull'istanza di ricusazione è effettuata con ordinanza e non è impugnabile, in quanto trattasi di un provvedimento, che pur avendo natura decisoria, non può avere carattere di definitività.

L'ordinanza può alternativamente:

- dichiarare l'inammissibilità del ricorso, se l'istanza non è stata presentata nelle forme e nei termini fissati dell'art.52, comma 2, c.p.c.;
- rigettare il ricorso per infondatezza;
- accogliere il ricorso.

In caso di dichiarazione di inammissibilità o di rigetto dell'istanza di ricusazione, la Parte interessata è legittimata a riproporre la questione in sede di impugnazione della sentenza emessa, ma non può impugnare autonomamente l'ordinanza di rigetto. In sede di giudizio di appello, ove venga accertata l'esistenza della causa di astensione obbligatoria, il giudice rimetterà la controversia al giudice di primo grado ai sensi dell'art.59, comma 1, lett. d), del D. Lgs. n. 546/192. Se non è stata proposta istanza di ricusazione, la mancata astensione obbligatoria da parte del giudice non costituisce motivo di doglianza e non potrà quindi essere più fatta valere in occasione dell'impugnazione della sentenza pronunciata nel corso del processo.

Se l'istanza di ricusazione viene accolta, il Collegio incarica un altro Giudice in sostituzione di quello ricusato.

L'ordinanza, indipendentemente dall'esito, deve essere comunicata al Giudice eventualmente ricusato ed alle Parti a cura della segreteria della commissione e la causa deve essere riassunta entro il termine perentorio di sei mesi decorrenti da tale comunicazione, ai sensi dell'art. 43 del D. Lgs. n. 546/1992.

1.3 Oggetto della giurisdizione tributaria

La giurisdizione delle Commissioni tributarie riguarda i rapporti tra giudici di ordini diverso e comprende "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*"[10].

Le Commissioni tributarie hanno altresì giurisdizione in merito alla materia catastale, nonostante non si tratti di una tematica di natura strettamente tributaria; si possono infatti occupare di controversie aventi oggetto "*l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*"[11].

Sono escluse invece dalla giurisdizione:

- "le liti riguardanti il rimborso delle imposte, solo nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia riconosciuto il diritto di rimborso e quantificato la somma dovuta;
- la debenza sul risarcimento del danno per una lesione patrimoniale subita a causa di un comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria;
- le liti riguardanti le operazioni catastali purché le stesse non siano eseguite al fine esclusivo dell'imposizione dei tributi (come, ad esempio, le operazioni di variazione catastale);
- la debenza su recupero delle spese di lite derivanti da una sentenza della Commissione tributaria"[12].

[10] La giurisdizione delle Commissioni comprende tutte le controversie tributarie dal 1 gennaio 2002 per effetto dell'art. 12 della L. 28.12.2001, n. 448 e successive modifiche.
[11] Art. 2, comma 2, D. Lgs. n. 546/1992.
[12] G. Napoli, S. Rocchi, op.cit., 2013, pag. 225.

Tutto ciò di cui parliamo ora vale per il primo grado (Commissione provinciale) e secondo grado (Commissione regionale).

Sempre in merito alla giurisdizione[13], tenuto conto della novella normativa introdotta dall'art. 12 della L. 28.12.2001, n. 448, che ha devoluto alla Commissioni "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie… nonché le sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari e ogni altro accessorio" nonché dal successivo art. 3-bis della L. 2.12.2005, n. 248, modificando l'art. 2 del D. Lgs. 546/1992, dopo le parole "di ogni genere e specie", è stato aggiunto l'inciso "comunque denominati", pertanto a titolo esemplificativo possono essere ricompresi nella giurisdizione tributaria le controversie inerenti[14]:

- "*le imposte sui redditi (Irpef, Ires) e le varie imposte sostitutive;*
- *l'IVA;*
- *l'IRAP;*

[13] in D. Chindemi, "*il processo e le prove nel contenzioso tributario*", Maggiori Editore, Rimini, 2008, pag. 13*: "la giurisdizione tributaria si connota oramai quale giurisdizione generale estesa ai tributi di ogni genere e specie, differenziandosi dalle altre giurisdizioni per la diversità della materia e per la particolare composizione mista (giudici professionali, professionisti, laureati esperti nella materia). Si individua in base alla materia, estesa a tutti i tributi, indipendentemente dalla specie di atto impugnato, dovendosi anche escludere una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici. La «giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla costituzione», anche se la disciplina degli organi speciali può essere modificata dal legislatore ordinario, il quale, tuttavia, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel «non snaturare» (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni*".

[14] in F. Tesauro, "istituzioni di diritto tributario", UTET, 2011, pag. 344: "*La giurisdizione delle commissioni comprende tutte le controversie tributarie dal 1 gennaio 2002, per effetto dell'art. 12 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448. Il D. Lgs. 30 settembre 2005, n. 203 art. 3-bis, comma 1, lettera b), conv. Con L. 2 dicembre 2005, n. 248, ha precisato che la giurisdizione riguarda tutti i tributi, comunque denominati, ed ha raggiunto alcuni canoni. Fino al 31 dicembre 2001, la giurisdizione delle commissioni tributarie aveva per oggetto soltanto le liti relative ad un elenco di tributi (si trattava dei tributi più importanti: imposte sui redditi, IVA, Imposte sui trasferimenti, tributi locali, ecc.). Le liti relative agli altri tributi appartenevano alla giurisdizione del giudice ordinario. La Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 2, comma 2, secondo periodo, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 536, nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (sent. 14 marzo 2008, n. 64, in Giur.it, 2008, 2348), alle sanzioni non tributarie (sent. 14 marzo 2008, n. 130, in Giur.it, 2008, 1820) e al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (sent. 11 febbraio 2010, n. 39). È stata invece ritenuta legittima l'attribuzione alle commissioni tributarie delle controversie relative al canone comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni (Corte Costituzionale, 8 maggio 2009, n. 141) e alla tariffa di igiene ambientale (Tia), prevista dall'art. 49 del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, c.d. Decreto Ronchi (Corte Costituzionale, 24 luglio 2009, n. 238)*".

- *i tributi locali (Ici, imposta sulla pubblicità, Tosap, ecc.);*
- *le addizionali comunali e regionali Irpef;*
- *le accise;*
- *i dazi;*
- *l'imposta di bollo;*
- *l'imposta di registro;*
- *le imposte ipotecarie e catastali;*
- *la tassa automobilistica;*
- *l'imposta sulle assicurazioni;*
- *l'imposta sugli intrattenimenti;*
- *l'imposta di successione;*
- *l'imposta sulle donazioni*"[15] [16].

Si ha difetto di giurisdizione assoluto "*con riguardo alle azioni di mero accertamento che il Contribuente propone in via preventiva per far dichiarare l'inesistenza del debito d'imposta*[17] [18]. Un difetto relativo di giurisdizione "*si sostanzia in un conflitto tra due organi giurisdizionali*"[19] [20].

---

[15] A. Lattanzio, "Manuale del processo tributario", aggiornato al D.M. 26 aprile 2012, Ed. AdMaiora, Trani, 2012, pag. 12.

[16] già in F. Bastioni Ferrara, "appunti sul processo tributario", CEDAM, 1995, pag. 43: "*l'Art. 1 del D.p.R. 26 ottobre 1972 n. 636, delinea la giurisdizione delle commissioni tributarie. Ad esse sono devolute le controversie in materia di: - imposte sui redditi (I.R.Pe.F., I.R.Pe.G., I.Lo.R.); - IVA, ad esclusione delle ipotesi di imposta relativa alle importazioni per le quali è applicabile il contenzioso doganale ed esclusa l'I.V.A. sugli spettacoli che è riscossa unitamente alla corrispondente imposta; - imposta sull'In.V.Im.; - imposta di registro; - imposta sulle successioni e donazioni; - imposte ipotecarie; - imposta sulle assicurazioni; inoltre le controversie in materia catastale capaci di influenzare la determinazione del reddito (controversie concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale).*"

[17] A. Buscema, E. Di Giacomo, "il processo tributario. Aspetti problematici e strategie processuali", Giuffrè, Milano, 2004, pag. 60.

[18] A. Turchi, "*I poteri delle parti nel processo tributario*", Giappichelli, 2003, pag. 507.

[19] A. Buscema, E. Di Giacomo, op. cit., 2004, pag. 60.

[20] in A. Buscema, E. Di Giacomo, op. cit., 2004, pag. 60: "*Il difetto assoluto o relativo, di giurisdizione della CT, è rilevabile, anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo, ai sensi dell'art. 37 del c.p.c.. Il giudice amministrativo non ha giurisdizione sull'impugnazione dell'ordine d'accesso emanato ai sensi degli artt. 52 e 53 del D.P.R. n. 633/1972 e del D.P.R. n.600/1973, poiché tale atto è sindacabile nella contesa tributaria che insorga con l'impugnazione dell'atto terminale del procedimento impositivo dinnanzi al giudice tributario (in tal senso, TAR Lombardia, sez. 1, sentenza n. 337 del 29 gennaio 2003, in Il fisco n. 11/2003, pag. 1702)*".

1.4 Competenza delle Commissioni tributarie

La competenza delle Commissioni tributarie indica la "misura della giurisdizione" (Chiovenda, Liebman, Mandrioli), ossia il livello di giurisdizione assegnato in esercizio a ciascun organo. "*Si distingue così una competenza per territorio, per materia, per gradi e per valore*"[21]. Per "misura" si intende un aspetto quantitativo della giurisdizione, in quanto la giurisdizione costituisce il campo qualitativo di operatività (*potere* del giudice di esercitare la propria azione in generale in merito a determinati argomenti), mentre la competenza rappresenta il dovere di esercitare la propria azione.

La competenza[22] può ulteriormente essere meglio definita come "*la frazione di giurisdizione, che, in concreto, spetta ad un determinato giudice, rispetto ad una determinata causa*"[23].

La competenza per gradi è rilevata in merito alla possibilità di presentare ricorso dapprima alla Commissione tributaria provinciale, poi a quella regionale[24].

"*Nel processo tributario la distribuzione della competenza tra le diverse Commissioni tributarie provinciali è operata esclusivamente sulla base del criterio territoriale*"[25], mentre non assumono rilevanza i criteri della competenza per valore e per materia[26] [27].

---

[21] F. Bastioni Ferrara, op. cit., 1995, pag. 45

[22] M. Ambrosetti, "il ricorso nel diritto tributario", CEDAM, Padova, 1999, pag. 147: "la competenza […] delimita la conoscenza del giudice sulle controversie, in base a criteri oggettivi o logistici stabiliti dalla legge processuale, i quali criteri partecipano, con il concetto di giurisdizione, alla determinazione del giudice naturale.

[23] A. Buscema, E. Di Giacomo, op. cit., 2004, pag. 60.

[24] A. Lattanzio, op. cit., 2012, pag. 89: "*a norma dell'art. 4, comma 1, del D. Lgs. n. 546/1992, ciascuna commissione tributaria provinciale è competente per le controversie proposte nei confronti degli Uffici finanziari del Ministero delle Finanze (oggi, degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate), degli enti locali o dei concessionari del servizio della riscossione (nonché, a seguito dell'ampliamento dei confini della giurisdizione tributaria, di ogni altro ente impositore) che hanno sede nella sua circoscrizione*".

[25] A. Lattanzio, op. cit., 2012, pag. 89.

[26] La competenza per materia coincide con la giurisdizione.

[27] M. Ambrosetti, op. cit., 1999, pagg. 147 e 148: "*Nel processo civile si distinguono la competenza per materia, per valore e per territorio (artt. da 7 a 30 e 38 c.p.c.), mentre nel processo tributario la legge stabilisce la sola competenza per territorio. […] Nella pratica, sussiste anche nel processo tributario una sorta di competenza «non ufficiale» per materia, dal momento che il presidente della Commissione tributaria, in applicazione delle recenti direttive del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria (che è l'omologo specifico del C.S.M.) suddivide la Commissione in Sezioni, a*

Al fine di individuare la competenza territoriale delle Commissioni tributarie è necessario previamente richiamare l'art. 2 comb. disp. con gli artt. 17 e 18 del D. Lgs. 546/1992 che individuano nel ricorso l'atto introduttivo del processo tributario rimesso unicamente al Contribuente il quale lo presenta[28]. Il processo può essere definito unidirezionale perché ha inizio su istanza della Parte privata avverso l'Amministrazione finanziaria; da qui si identificano due Parti: la Parte ricorrente e la Parte resistente. *Ricorrente* è la Parte che individua l'oggetto della controversia, in quanto si ritiene lesa nei suoi interessi dalla Controparte, denominata invece *Resistente*. Quest'ultima Parte può coincidere con tre possibili diversi soggetti quali:

1) Amministrazione finanziaria,
2) Specifico Ente locale, quale: Comune, Provincia, Regione, per i tributi di rispettiva competenza,
3) Agenzia delle Entrate o della Riscossione (Equitalia), quando oggetto dell'impugnazione sono il ruolo e la cartella di pagamento.

Prima di iniziare il processo tributario, la Commissione deve valutare se ha giurisdizione e competenza. *"Il difetto di giurisdizione più essere riconosciuto d'ufficio in ogni stato e grado del processo, ma può, entro il primo grado, esser*

---

ciascuna delle quali sono assegnati i procedimenti concernenti una certa imposta (ad. es. l'I.V.A. o l'imposta di registro) o una categoria di imposte (ad es. le imposte dirette)".

[28] A. Lattanzio, op. cit., 2012, pag. 90: *"ai fini dell'individuazione della Commissione tributaria competente, non ha alcun rilievo stabilire se l'ufficio impositore sia o meno competente o legittimato ad emettere un provvedimento impugnato. Invero, l'eventuale incompetenza dell'Ufficio incide solo su tale provvedimento e ne determina un vizio sostanziale deducibile con il ricorso, mentre il vizio di competenza territoriale della Commissione tributaria costituisce violazione di una norma processuale ed ha un regime inderogabile. La competenza della Commissione tributaria, come prevede l'art. 4 del D. Lgs. n. 546/1992, è legata all'ente che ha emanato il provvedimento, e non riguarda, di conseguenza, il vizio eccepito. Pertanto, il ricorso avverso la cartella di pagamento deve essere depositata presso la segreteria del giudice determinato con riferimento alla sede dell'Agente della riscossione, posto che è questo ente che ha emanato l'atto, nonostante il Contribuente faccia valere vizi inerenti la pretesa (Cass.. Sez. trib., 23.3.2012, n. 4682). Anche la competenza delle Commissioni tributarie regionali, quali giudici di appello, è individuata su base territoriale: l'impugnazione è proponibile alla Commissione regionale nella cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria provinciale che ha emesso la decisione oggetto di gravame. Ai sensi dell'art. 31, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, la competenza ad effettuare i controlli spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del Contribuente. La giurisprudenza ha più volte precisato che il vizio di incompetenza dell'ufficio conduce all'inesistenza dell'atto (Cass., 16.6.1994, n. 5826). L'incompetenza territoriale dell'ufficio rileva esclusivamente ai fini della legittimità del provvedimento impugnato, e non si riflette sulla competenza del giudice tributario. La competenza si radica in base alla sede dell'ufficio rimanendo irrilevante «l'eventualità della spettanza del potere di provvedere ad un ufficio diverso» (Cass., 15.4.1996, n. 3533)."*

sollevato anche dalle parti con apposito ricorso, nel qual caso la commissione sospende il processo con ordinanza non impugnabile in attesa della decisione delle sezioni unite della Corte di cassazione (artt. 41e 367, c.p.c.)"[29]. Il difetto di competenza, invece, "*può essere sollevato dal giudice adìto che, contestualmente, designa quello competente, il quale, se si ritiene a sua volta privo di competenza (territoriale), può, con ordinanza, investire della questione la Corte di cassazione (artt. 42 e ss., c.p.c.)*"[30].

[29] F. Bastioni Ferrara, op. cit., 1995, pag. 46
[30] F. Bastioni Ferrara, op. cit., 1995, pag. 46

1.5 Poteri delle Commissioni tributarie

Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle Parti, hanno la facoltà di esercitare accessi, ispezioni, richieste dai dati, informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici finanziari dalle singole leggi d'imposta (art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992). I citati poteri istruttori[31] hanno una funzione di controllo e verifica della regolarità delle risultanze delle attività ispettive già svolta in sede amministrativa e non hanno, quindi, una funzione di ulteriore ricerca, ossia sostitutiva della carente attività delle Parti, escludendosi la possibilità di autonome indagini da parte delle Commissioni, che si devono basare pertanto solamente sui documenti forniti dalle Parti. Tuttavia, secondo la giurisprudenza prevalente (Cass. 17.11.2010, n. 23171), considerato che il processo tributario è annoverabile fra quelli di "impugnazione/merito", in quanto non diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione del Contribuente che dell'accertamento dell'Ufficio, il Giudice che ritenga invalido l'Avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare il merito della pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, ricondurla eventualmente nella corretta misura, purché entro i limiti, della domanda.

Quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità le commissioni tributarie possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri Enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre la consulenza tecnica.

[31] In M. Ambrosetti, op. cit., pag. 176: "*i poteri di istruttoria del giudice tributario si possono suddividere in tre categorie. Appartengono alla prima categoria i poteri di istruttoria ordinati all'accertamento dei fatti dedotti dalle Parti. All'altra categoria appartengono poteri […] «di approfondimento», «quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità». In particolare la nomina del consulente d'ufficio deve assolvere la funzione di approfondimento tecnico dell'oggetto del contendere, ad esempio in materia contabile ed estimatoria […]. Alla terza categoria appartiene il potere del Giudice di ordinare la produzione di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. La produzione di documenti può essere ordinata liberamente dal Giudice, nell'esercizio della sua attività di ricognizione del rapporto d'imposta, che si estende ai diritti soggettivi e agli interessi legittimi delle Parti, beninteso soltanto se la natura della vertenza in giudizio investe anche tali aspetti*".

Qualora le Commissioni ritengano illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, hanno il potere di disapplicarlo in relazione al caso concreto dedotto in giudizio, l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente è comunque possibile; la ratio di tale disciplina risiede nel fatto che il giudice amministrativo conosce, in via principale, un atto generale, è l'unico legittimato ad annullarlo;

Le Commissioni, infine, su istanza di parte, possono ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritengano necessaria l'acquisizione al processo (ex art. 210 c.p.c.).

In sostanza, riassumendo, il giudice tributario può esercitare i seguenti poteri:

- facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti, identiche a quelle conferite agli Uffici tributari e agli Enti impositivi dalle leggi d'imposta, nei limiti dei fatti dedotti dalle Parti;
- facoltà di richiedere relazioni esplicative alla Pubblica Amministrazione o rapporti alla Guardia di Finanza;
- facoltà di nominare[32] un consulente tecnico d'ufficio[33];
- facoltà di ordinare alla Parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia (art. 7, D. Lgs. 546/1992).

Corollario dei suddetti poteri è la possibilità concessa al Giudice di esercitare il potere di accertare, "*nelle presunzioni, l'oggettività degli indizi, nonché la gravità, la precisione e la concordanza della presunzione semplice nel suo complesso*"[34].

[32] Nel caso in cui il Giudice tributario abbia necessità di richiedere chiarimenti in merito ad elementi conoscitivi sul caso in giudizio.
[33] Corte Cost., 20.12.89, n. 560, "*il fatto che espressamente tale disposizione preveda solo la nomina di un consulente tecnico d'ufficio non esclude che, una volta ammesso tale mezzo di prova, non debba applicarsi, per assicurare nel modo migliore il diritto di difesa, la medesima disciplina prevista ai fini dell'esperibilità dello stesso mezzo nei processi da cui esso è mutuato, purché questa disciplina risulti compatibile con il processo preso in considerazione*". Sulla base di quanto affermato dalla Corte costituzionale appare possibile l'affiancamento ai CTU anche di loro consulenti di fiducia.
[34] M. Ambrosetti, op. cit., pag. 177.

2. IL PROCESSO TRIBUTARIO

2.1 Le Parti

Le Parti necessarie in ambito del processo tributario sono il Ricorrente[35] e il Resistente.

Il Ricorrente è il soggetto che promuove il giudizio innanzi la Commissione tributaria, coincide[36] pertanto, di norma, con il Contribuente destinatario dell'atto impugnato. Il Ricorrente, è il soggetto legittimato ad agire[37], che può essere:

- una persona fisica, in proprio;
- una persona fisica, tenuta per legge a dichiarare redditi altrui come se fossero propri (art. 4 D.P.R. n. 917/1986);
- una persona fisica, in quanto sostituto d'imposta;
- una società di persone, in proprio;
- una società di capitali, in proprio;
- una società di persone o di capitali, o un ente o associazione, in quanto sostituti d'imposta.

Il Ricorrente ha l'obbligo di farsi assistere in giudizio da un Difensore tecnico abilitato[38]; l'obbligo di assistenza tecnica[39], tuttavia non sussiste per le c.d. "liti

[35] In merito alla legittimazione delle Parti si suole distinguere la «capacità di stare in giudizio» ossia la legittimazione ad agire (ad causam) e la «capacità processuale in senso stretto» che individua la legittimazione processuale. Ove la capacità di stare in giudizio è la legittimazione che compete a "*colui che è soggetto del rapporto dal quale dipende il diritto che si vuol far valere, salvo i casi espressamente previsti dalla legge per i quali è consentito far valere in nome proprio un diritto che sia in relazione a un rapporto tra il sostituito e l'altra parte*" (Comm. trib. centr., 13.01.1984, n. 1438), mentre la legittimazione processuale "*conferisce la capacità di partecipare al rapporto processuale che si estrinseca nel compimento degli atti e nell'esercizio dei diritti della parte nel processo, ossia nella partecipazione attiva allo svolgimento del processo*" (M. Ambrosetti, "*il ricorso nel diritto tributario*", CEDAM, 1999, pag. 204)

[36] Circ. min. fin. 23.04.96, n. 98/E: "*La figura del ricorrente coincide, il più delle volte, con quella del Contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell'ufficio sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto. In taluni casi, peraltro, la veste del ricorrente è assunta da soggetti diversi dal Contribuente, quali il destinatario della sanzione, che può essere soggetto diverso dall'obbligato per il tributo, ovvero il sostituto d'imposta, che ha "legittimatio ad causam" per vicende inerenti al rapporto di sostituzione*".

[37] Non sono legittimati ad agire: l'imprenditore fallito, il minorenne, l'interdetto o l'inabilitato.

[38] Alcune categorie professionali sono abilitate all'assistenza tecnica con capacità limitata, quali ingegneri, architetti, geometri, periti edili, dottori agronomi, agrotecnici e periti agrari, competenti in materia catastale.

[39] Cons. Stato, sez. IV, 19 marzo 2009, n. 1645; Id., sez. V, 30.04.2009, n. 2769.

minori", ossia per le controversie di valore[40] inferiore a 2.582,28 Euro, per le quali il Contribuente può proporre ricorso e presentarsi in giudizio personalmente (ex art.12, D. Lgs 546/92) [41]. Ai Difensori abilitati[42] l'incarico deve essere conferito, alternativamente, con atto pubblico, con scrittura privata autenticata, in calce o a margine di un atto del processo (nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso Difensore) ovvero all'udienza pubblica, oralmente, dandone atto a verbale.

La Parte resistente[43] corrisponde al soggetto che ha emesso l'atto impugnato (Ufficio dell'Agenzia fiscale, dell'Ente locale o dell'Agente della riscossione). Gli Uffici dell'Agenzia fiscale e dell'Ente locale sono ammessi in giudizio senza l'assistenza tecnica; diversamente, a differenza di quanto avviene per l'Agente della riscossione, per il quale permane l'obbligo dell'assistenza tecnica.

[40] Il valore della lite è determinato dalla somma dell'importo del tributo al netto di interessi e sanzioni irrogate nell'atto impugnato; nel caso di provvedimenti solo sanzionatori assumono rilevanza le sole stesse sanzioni.
[41] F. Tesauro, op. cit., pag. 347, "*il ricorrente è obbligato a farsi assistere da un difensore tecnico, con la eccezione delle controversie di valore inferiore a 2.582,28 euro e di quelle promosse da soggetti che sono abilitati all'assistenza tecnica*".
[42] F. Tesauro, op. cit., pag. 347, "*difensori tecnici possono essere non solo gli avvocati, ma anche i dottori commercialisti, i ragionieri, i periti commerciali e i consulenti del lavoro*".
[43] In M. Ambrosetti, "*il ricorso nel diritto tributario*", CEDAM, 1999, pag. 236: "[la Parte ricorrente, N.d.R.] *può essere, secondo la definizione dell'art. 10 D. Lgs. n. 546/92, l'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione, che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto in precedenza richiesto dalla parte ricorrente. Se l'ufficio che ha emanato l'atto è un centro di servizio, la parte resistente è l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso*".

2.2 Litisconsorzio ed intervento

Il litisconsorzio si concretizza qualora partecipino al processo tributario altri soggetti oltre alle Parti, ricorrente e resistente.

La fattispecie è disciplinata dal D. Lgs. 546/1992, all'art. 14, rubricato "Litisconsorzio ed intervento". Analizzando i singoli commi dell'art. 14, il primo comma dispone: "*Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi*". La norma in oggetto, pertanto ripropone nella sostanza l'art. 102 c.p.c., il quale dispone che "*se decisione non può pronunciarsi che nei confronti di una pluralità di parti, queste debbano agire o essere convenute nello stesso processo*". Una sentenza eventualmente pronunciata a contraddittorio non integro risulterebbe pertanto inutile in quanto incompleta, e incorrerebbe quindi in decadenza, così come indicato nel comma 2 dell'art. 14, che dispone: "*se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza*". Il litisconsorzio è necessario[44] quando l'oggetto del contendere è una situazione giuridica plurilaterale[45], tale per cui la decisione deve essere pronunciata nei confronti di tutti e sarebbe inefficace se fosse pronunciata nei confronti di alcuni soltanto.[46]

L'articolo 103 c.p.c. disciplina il litisconsorzio facoltativo e dispone che più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra distinte cause che sono sottoposte all'attenzione di un unico giudice esiste connessione per

[44] In M. Ambrosetti, op. cit., pagg. 246 e ss.: "*la chiave di lettura del litisconsorzio necessario è l'inscindibilità della materia del contendere – ovvero dell'oggetto del ricorso, secondo la definizione dell'art. 14 d. lgs. n. 546/92 – rispetto a più soggetti*".

[45] Il Ministero delle finanze interpreta l'inscindibilità come "*necessaria compresenza nel rapporto processuale di una pluralità di soggetti che costituiscono un'unica parte del processo medesimo*" (circ. min. n. 98/E del 23.04.1996).

[46] In A. Lattanzio, op. cit., pagg. 142-143: "*La nozione di litisconsorzio necessario, come regolato dall'art. 14 del D.lgs. n. 546/1992, ha una dimensione eminentemente processuale, collegata all'inscindibilità dell'oggetto, e presuppone pertanto, in primo luogo, che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, rappresentata dall'atto autoritativo impugnato, presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti (e, quindi, si sia in presenza di un atto impositivo unitario, coinvolgente , nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti) ed, in secondo luogo, che siano proprio gli elementi comuni ad essere posti in fondamento del ricorso proposto da uno dei soggetti obbligati*".

oggetto o per titolo ovvero quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni. In tali fattispecie, però, la pluralità di parti processuali non è imposta, ma costituisce una facoltà a disposizione delle Parti. In ambito tributario, al terzo comma dell'art. 14 è riportato: "*Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*". L'articolo 29 del D. Lgs. n. 546/1992, con evidenti intenti di economia processuale e al fine di evitare la formazione dei giudicati contrastanti, attribuisce al presidente il potere di disporre la riunione dei ricorsi aventi lo stesso oggetto o fra loro connessi. Sempre in relazione al litisconsorzio facoltativo la dottrina individua due distinte ipotesi di litisconsorzio:

- litisconsorzio facoltativo proprio, quando tra le diverse domande cumulate nello stesso processo esiste un rapporto di connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono
- litisconsorzio facoltativo improprio, quando la decisione di due o più domande dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni (art. 103, comma 1, c.p.c.).

Il quarto comma dispone che "*le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili*". Il litisconsorzio necessario, in particolare, si forma su iniziativa di uno o di tutti i soggetti ricorrenti, oppure rilevato d'ufficio dal Giudice tributario.

Al quinto comma: "*I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente*".

Il sesto comma dispone che "*le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza*".

2.3 Comunicazioni e notificazioni degli atti processuali

Gli atti processuali devono essere notificati[47] seguendo l'iter formale[48] dettato dal D. Lgs. 546/1992. In particolare l'art. 16, rubricato "*comunicazioni e notificazioni*", dispone che ogni comunicazione sia effettuata mediante avviso della segreteria della Commissione tributaria consegnato alle Parti, con rilascio immediato di ricevuta da parte di questi ultimi. Metodo alternativo accettato è la spedizione a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. Inoltre, *"Le comunicazioni all'Ufficio del Ministero delle finanze ed all'Ente locale possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della commissione tributaria. La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale nelle forme di cui al comma seguente*".

Appare importante evidenziare la differenza tra notificazione e comunicazione, ove quest'ultima non prevede l'interposizione di un "soggetto qualificato"[49] tra colui che emette l'atto e il suo destinatario (es. ufficiale giudiziario[50] o messo comunale[51]).

---

[47] "*La notificazione è un procedimento preordinato a far conoscere atti, di natura amministrativa o giurisdizionale, a uno o più soggetti determinati*" (E. Della Valle – V. Ficari, G. Marini, op. cit., pag. 559).

[48] "*Nel diritto tributario l'attività di notificazione interessa soprattutto la fase di attuazione amministrativa del rapporto tributario. In particolare riguarda la conclusione delle procedure di controllo e di accertamento condotte dalle Agenzie fiscali e della riscossione mediante iscrizione a ruolo espletata anche con l'ausilio dell'agente della riscossione, nonché la fase processuale dinanzi alla Commissione tributaria, provinciale e regionale, e alla Suprema Corte di Cassazione*" (E. Della Valle – V. Ficari, G. Marini, op. cit., pag. 560).

[49] L'agenzia fiscale o l'ente locale possono notificare gli atti, in base a singole valutazioni di convenienza, oltre che tramite ufficiale giudiziario, anche mediante:
a) messo comunale;
b) messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria.
la consegna diretta (ipotesi di cui al comma tre dell'articolo 16 in esame, nella quale la notificazione confronti dell'ufficio finanziario o dell'ente locale, eseguita mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia) risulta pertanto una modalità riservata in via esclusiva al Contribuente.
Il messo speciale dell'ufficio che esegue le notifiche di atti del processo tributario è tenuto ad osservare tutte le prescrizioni fissate degli articoli 137 e seguenti del codice di diritto civile per l'esecuzione delle notificazioni.

[50] L'ufficiale giudiziario nell'ordinamento giudiziario italiano è un funzionario ausiliario del giudice, ai sensi dell'art. 3 del R.D. 30 gennaio 1941, n. 12.

La comunicazione si distingue pertanto dalla notificazione in quanto quest'ultima presuppone l'opera di mediazione di un soggetto terzo (l'agente notificatore) tra notificante e notificatario. La comunicazione si distingue principalmente dalla notificazione per la circostanza che non intende comunque assicurare la conoscenza integrale dell'atto del provvedimento che ne è oggetto, ma a fornire notizie sintetiche ed essenziali. La notificazione individua invece un procedimento[52], nella maggior parte dei casi ad istanza di Parte, volto a far conseguire la certezza legale della conoscenza di un atto da parte di uno o più soggetti determinati, ogniqualvolta tale certezza sia il presupposto necessario affinché si producano, in tutto o in parte, gli effetti propri dell'atto stesso, oppure altri effetti. In sostanza la notifica tende a soddisfare congiuntamente due esigenze sostanziali:

- "*consentire l'esercizio del diritto da parte di chi promuove la notifica;*
- *portare a conoscenza la Controparte dell'atto che quasi sempre contiene la manifestazione di una pretesa giuridica*"[53].

A volte le modalità di comunicazione e di notificazione possono coincidere. Le comunicazioni sono effettuate dalla. segreteria del giudice

Al comma secondo del medesimo art. 16, si richiama il codice di procedura civile, in particolare le norme degli articoli 137 e seguenti (salvo quanto disposto dall'art. 17), per quanto concerne le modalità di notificazione.

Inoltre, al terzo comma, si ribadisce che le notificazioni possono essere fatte anche "*direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'Ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia*".

L'ufficio del Ministero delle finanze e l'Ente locale devono provvedere alle notificazioni necessariamente a mezzo dell'Ufficiale giudiziario, del messo comunale

---

[51] Il messo comunale (o il messo provinciale) è un impiegato del Comune (o della Provincia) incaricato a provvedere alla notificazione e alla pubblicazione, mediante affissione all'Albo pretorio, degli atti dell'Amministrazione di appartenenza. Il messo comunale può inoltre notificare gli atti di altre pubbliche Amministrazioni che ne facciano richiesta all'Amministrazione cui appartiene.

[52] avvalendosi dell'attività di soggetti qualificati e individuati aprioristicamente dal Legislatore.

[53] A. Lattanzio, op. cit., pag. 176.

o di altro messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria, a differenza del Contribuente.

In merito alla data di riferimento dell'atto, il termine di decorrenza ha inizio dalla data in cui l'atto è ricevuto. Mentre per il rispetto dei termini di comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale, questa si considera espletata nella data della spedizione.

Per quanto concerne il luogo delle comunicazioni e notificazioni il D. Lgs. 546/1992 fornisce una disciplina dettagliata nell'art. 17, ricalcando le norme dettate dal codice di procedura civile, in quanto prevede, che, ad eccezione della consegna in mani proprie, si considerano fatte "*nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione*". Il medesimo articolo 17, prevede che l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo. In mancanza di elezione di domicilio o di dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato, oppure nel caso di assoluta incertezza e la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi si considerano validi con comunicazione o notifica presso la segreteria della Commissione.

Come già indicato in precedenza, gli artt. 16 e 17 richiamano espressamente gli artt. 137 e ss. del c.p.c., in particolare l'art. 137, così come recentemente novellato, prevede anche la comunicazione degli atti a mezzo PEC (posta elettronica certificata), in alternativa alle modalità cartacee precedentemente indicate[54].

[54] Art. 137. (Notificazioni). *Le notificazioni, quando non è disposto altrimenti sono eseguite dall'ufficiale giudiziario, su istanza di parte o su richiesta del pubblico ministero o del cancelliere. L'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna al destinatario di copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi.*
Se l'atto da notificare o comunicare è costituito da un documento informatico e il destinatario non possiede indirizzo di posta elettronica certificata, l'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna di una copia dell'atto su supporto cartaceo, da lui dichiarata conforme all'originale, e conserva il documento informatico per i due anni successivi. Se richiesto, l'ufficiale giudiziario invia l'atto notificato anche attraverso strumenti telematici all'indirizzo di posta elettronica dichiarato dal destinatario della notifica o dal suo procuratore, ovvero consegna ai medesimi, previa esazione dei relativi diritti, copia dell'atto notificato, su supporto informatico non riscrivibile.

Riguardo alla notificazione in mani proprie l'art. 138 c.p.c. dispone che l'ufficiale giudiziario deve eseguire la notificazione di regola mediante consegna della copia "*nelle mani proprie del destinatario*", presso l'abitazione oppure, se ciò non è possibile, "*ovunque lo trovi nell'ambito della circoscrizione dell'ufficio giudiziario al quale è addetto*". Nel caso in cui il destinatario rifiuti di ricevere la copia, l'ufficiale giudiziario ne dà atto nella relazione, e la notificazione si considera ugualmente fatta in mani proprie. L'art. 139, poi, prevede che la notificazione debba essere effettuata nel comune di residenza del destinatario "*ricercandolo nella casa di abitazione o dove ha l'ufficio o esercita l'industria o il commercio. Se il destinatario non viene trovato in uno di tali luoghi, l'ufficiale giudiziario consegna copia dell'atto a una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace*". Tale disposizione è volta a garantire la possibilità di rintracciare il destinatario nelle modalità più ampie. La medesima rilevanza giuridica è garantita anche alla possibilità di consegna del documento al portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda, e, quando anche il portiere manca, a un vicino di casa che accetti di riceverla. Il portiere o il vicino deve sottoscrivere una ricevuta, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata. Nel caso di irreperibilità assoluta o di rifiuto espresso di ricevere la copia, l'art. 140, prevede che l'ufficiale giudiziario depositi la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, oltre ad affiggere l'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, dando anche notizia per raccomandata con avviso di ricevimento. Nel caso di elezione di domicilio presso un domiciliatario, l'art. 141 c.p.c. prevede che "*la notificazione presso il domiciliatario è obbligatoria, se così è stato espressamente dichiarato. La consegna, a norma dell'art. 138, della copia nelle mani della persona o del capo dell'ufficio presso i quali si è eletto domicilio,*

Se la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, tranne che nel caso previsto dal secondo comma dell'articolo 143, l'ufficiale giudiziario consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche alle comunicazioni effettuate con biglietto di cancelleria ai sensi degli articoli 133 e 136.

equivale a consegna nelle mani del destinatario". Per quanto concerne la notifica a persone non residenti, prive di domicilio in Italia, l'art. 142 c.p.c. dispone la notifica a mezzo spedizione per posta raccomandata e la consegna di una copia al Ministero degli affari esteri al fine della consegna alla persona cui è diretta. Nel caso di persone con residenza, dimora e domicilio sconosciuti, la notificazione ha luogo mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale dell'ultima residenza o, se questa è ignota, in quella del luogo di nascita del destinatario. Ulteriori disposizioni sono fornite dagli artt. 144[55] e ss. del codice di procedura civile.

Il ricorso deve essere notificato alla controparte in tre modi:

1) ***spedizione postale*** del ricorso con raccomandata avente ricevuta di ritorno inviata da parte del resistente,
2) ***consegna diretta*** nelle mani del resistente
3) ***tramite ufficiale giudiziario.***

Il processo tributario si svolge alla presenza necessaria del Contribuente e meramente eventuale della parte resistente. La parte successiva riguarda la *costituzione in giudizio del ricorrente* (vi è il deposito del ricorso presso la segreteria della commissione tributaria). Questo attiva il processo davanti al giudice competente; anche la parte resistente può costituirsi ma con una differenza: se il ricorrente non si costituisce, o si costituisce oltre il termine previsto, il ricorso diventa inammissibile e ciò porterà alla estinzione del processo per inattività delle parti; se invece è la parte resistente che non si costituisce, ossia non deposita una atto denominato di controdeduzione il processo va avanti lo stesso e prosegue fino alla sentenza svolgendosi alla presenza della sola parte ricorrente. Invece per la parte resistente è un dovere e non un onere. Alla commissione provinciale sono riconosciuti alcuni poteri:

[55] Art. 144, "*notificazione alle Amministrazioni dello Stato*", che prevede la notifica c/o l'Avvocatura dello Stato; art. 145 "*notificazione alle persone giuridiche*", che dispone la notifica c/o la sede oppure al rappresentante legale; art. 146 "*notificazione a militari in attività di servizio*", la notifica si realizza al comandante del Corpo al quale il militare appartiene; art. 147 "*tempo delle notificazioni*", che prevede che le notificazioni non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21; art. 148 "*relazione di notificazione*", successivamente alla notifica l'ufficiale giudiziario è tenuto a scrivere una relazione sull'originale e sulla copia dell'atto; art. 149 "*notificazione a mezzo del servizio postale*"; art. 149-bis "*notificazione a mezzo posta elettronica*", introdotto di recente in base alla possibilità di disporre di un indirizzo di posta elettronica certificata o non, secondo quanto previsto dalla legge; art. 150 "*notificazione per pubblici proclami*"; art. 151 "*forme di notificazione ordinate dal giudice*".

a) può disporre di tutti i poteri che la legge attribuisce alla amministrazione finanziaria che però solitamente non usa perché l'amministrazione finanziaria gli fornisce tutto,
b) tutta la documentazione che può essere utile al processo.

Nell'art. 7 del D. Lgs. 46 *il giudice tributario può disporre accessi e può in generale disporre di tutti i poteri che la legge attribuisce all'amministrazione finanziaria.* Questo potere non è quasi mai usato dalle commissioni perché rallenta il processo e perché spesso capita che il processo stesso nasce da prove raccolte dall'amministrazione finanziaria. Alle commissioni viene anche dato il potere di richiedere alle pubbliche amministrazioni tutta la documentazione che può essere utile al processo (Pubbliche Amministrazioni intese come sostituti di impresa ecc. tutti coloro che hanno a che fare con il processo).

2.4 Le prove nel processo tributario

Nel processo tributario si verifica se la prova della maggiore pretesa tributaria accertata sia dotata di fondatezza sostanziale e si deve rintracciare nelle motivazioni indicate dagli Uffici negli atti emessi.

L'indicazione delle motivazioni contenute negli atti impositivi permette al Contribuente che subisce l'accertamento fiscale di poter fondare la propria linea difensiva.

La prova della pretesa tributaria consiste pertanto nelle ragioni di fatto e di diritto descritte nell'avviso di accertamento, e costituiscono l'oggetto di un eventuale contenzioso.

Le ragioni di fatto descrivono le fattispecie che si sono verificate, così come conosciute dall'Ufficio accertatore, mentre le ragioni di diritto identificano il nesso tra le fattispecie individuate e violazioni di norme tributarie.

Le prove materiali (documenti[56], contabilità, dichiarazioni scritte e orali, rilievi fotografici, contratti, appunti rinvenuti, rilevazioni quantitative e qualitative o altro) costituiscono la base per analizzare i comportamenti fattuali adottati dal Contribuente e soprattutto la motivazione che ha portato il Contribuente ad adottarli, oggetto più controverso nel contenzioso tributario. La prova materiale, pertanto è volta a dimostrare, avvalorare, quanto espresso dalla motivazione che descrive un insieme di azioni con rilevanza giuridica.

Nel caso di argomentazioni presuntive (es. studi di settore, redditometro) utilizzate eventualmente dagli Uffici accertatori, questi ultimi hanno l'obbligo di esplicitare dettagliatamente la motivazione che li ha indotti ad utilizzarle.

Un avviso di accertamento, nel caso in cui, al momento dell'emissione, sia privo di prove, ossia non fondato, è comunque sanabile in sede di contenzioso, ma un avviso privo[57] di motivazione, risulterebbe illegittimo e pertanto sarebbe soggetto ad annullamento.

[56] la Giurisprudenza ammette come prove le copie fotostatiche di documenti purché la loro conformità non sia contestata dalla Parte che vi abbia interesse, in base al principio dettato dall'art. 2712 c.c.
[57] ovvero che presente insufficienti motivazioni

Nel processo tributario l'Amministrazione Finanziaria agisce nella veste di *Attore in senso sostanziale* in quanto, avanzando la pretesa impositiva direttamente nei confronti del Contribuente (*Convenuto in senso sostanziale*), non origina direttamente la controversia tributaria, che invece è avviata dal Contribuente[58].

Poiché un avviso di accertamento, qualora legittimo (dotato di sufficiente motivazione) si considera fondato fino a prova contraria, nel caso di mancata impugnazione nei modi e nei tempi previsti, diventa definitivo.

Premesso che in sede giudiziale un fatto non si considera avvenuto se non è adeguatamente provato, la prova costituisce una elemento sostanziale del processo. Appare pertanto estremamente rilevante individuare il soggetto su cui grava l'onere della prova, a tal proposito è necessario distinguere due momenti:

- all'emissione dell'atto impositivo l'onere della prova ricade sull'Amministrazione finanziaria in quanto deve provare i fatti costitutivi della pretesa.
- Successivamente alla ricezione dell'atto impositivo da parte del Contribuente, il destinatario, al fine di eccepire l'inefficacia dei fatti indicati nell'avviso di accertamento, è tenuto a fornire prove dei fatti che contraddicono quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria.

Nel processo tributario entrambe le Parti sono obbligate ad allegare i documenti che costituiscono le prove dei fatti rispettivamente a loro favorevoli. Le prove devono comunque possedere il requisito della rilevanza (art. 184 c.p.c.) rispetto alla controversia.

Nella sostanza l'accertamento materiale del fatto rappresenta l'elemento fondamentale, prima del procedimento che conduce all'emissione dell'avviso di accertamento e successivamente anche dell'eventuale processo tributario.

In merito all'importanza delle prove ammesse, particolare e principale rilevanza assumono le prove documentali (tra cui quelle contabili) al fine della dimostrazione dei fatti. Il processo tributario, infatti, si caratterizza come processo essenzialmente documentale[59], non sono infatti ammesse prove orali quali

[58] Di norma nei processi ordinari si distinguono l'Attore processuale, chi inizia il giudizio e il convenuto processuale, chi si contrappone all'Attore.
[59] Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 3611/2006.

l'interrogatorio formale, il giuramento e la prova per testi (art. 7, comma 4, D. Lgs. 546/1992). La Corte Costituzionale ha peraltro anche escluso espressamente la valenza probatoria delle dichiarazioni rese dal Contribuente nell'ambito della verifica tributaria (Corte Cost., 21.11.2000, n. 18). In ogni caso possono essere considerate come "*meri argomenti di prova*", non utilizzabili autonomamente, quindi insufficienti per fondare un giudizio[60].

Non essendo ammessa la testimonianza, le prove rese da terzi, possono costituire invece solo valore indiziario, rientrano tra queste le dichiarazioni rese in sede penale da amministratori di società (Cass., Sez. trib., 04.04.2008, n. 8772), le testimonianze rese da terzi nel corso di un giudizio civile, le dichiarazioni rese da terzi in ordine a un contratto di compravendita di un immobile. Al pari di queste, in base a recenti orientamenti è considerata ammissibile dalla Suprema Corte, seppur con valore indiziario, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Relativamente alla possibilità di apportare nuove prove nei successivi gradi di giudizio (Commissione tributaria regionale), l'art. 58 del D. Lgs. 546/1992 consente al giudice di ammettere nuove prove e consente alle Parti di produrle.

[60] Cass., Sez. trib. sentenza del 29.07.2005, n. 16032, "*possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonee a costituire da sole il fondamento della decisione*", il giudice è pertanto libero di valutare la loro apprezzabilità.

3. IL RICORSO TRIBUTARIO

3.1 Gli atti impugnabili

Il processo tributario, in relazione alla competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie, è subordinato all'esistenza di un atto impugnabile previsto da un elenco tassativo che ha subìto diverse modifiche nel corso del tempo.

L'evoluzione normativa, a partire dal D.P.R. n. 636/1972, ha determinato un costante incremento dell'elenco degli atti impugnabili, previsti nell'art. 16.

L'elenco degli atti impugnabili è attualmente indicato nell'art. 19 del D. Lgs. 546/1992, rubricato "*atti impugnabili e oggetto del ricorso*", che dispone al primo comma:

"*Il ricorso può essere proposto avverso:*

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Il secondo e terzo comma del medesimo articolo dispongono, inoltre:

"2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

3.1.1 L'origine della norma, art. 16 del D.P.R. 636/1972

La possibilità di adire il giudice tributario appare pertanto subordinata alla presenza di uno degli atti tassativamente elencati dal primo comma dell'art. 19. Ma l'ambito e i limiti di giurisdizione delle Commissioni tributarie è variata nel tempo, subendo un'espansione progressiva.

Originariamente, con la riforma del 1973/74, avvenuta a norma del D.P.R. 636/1972, nell'art. 16, rubricato "*termine per ricorrere*", venivano indicate solamente quattro tipologie generali di atti impugnabili:

- Avviso di accertamento del tributo – attuale lettera *a)*
- Provvedimento che irroga le sanzioni – attuale lettera c)
- Ingiunzione (di cui non si riscontra traccia nell'art. 19 D. Lgs. 546/1992)
- Ruolo – attuale lettera *d)*

l'elenco riportato non fu considerato da Dottrina e Giurisprudenza del tempo tassativo, ma puramente esemplificativo, in merito alla suscettibilità di sindacato giurisdizionale[61].

[61] F. Tesauro, Profili sistematici del processo tributario, CEDAM, Padova, 1980, pag. 81 e ss.

3.1.2 La "mini riforma" del p.t. introdotta dal D.P.R. 739/1981

Con l'entrata in vigore del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, meglio conosciuto come "mini riforma del processo tributario", fu prevista per la prima volta una espressa tassatività degli atti impugnabili mediante la previsione che "*atti diversi non sono autonomamente impugnabili*"[62]. Con la medesima riforma, veniva mutata la rubrica dell'articolo in esame in "*proposizione del ricorso alla commissione tributaria*", veniva integrato l'elenco degli atti impugnabili mediante l'introduzione di tre nuovi atti impugnabili, portandoli a sette[63], perché ritenuti potenzialmente lesivi per il Contribuente:

- Avviso di liquidazione del tributo – attuale lettera b)
- Avviso di mora – attuale lettera *e)*
- Provvedimento che respinge l'istanza di rimborso – attuale lettera *g)*

Tale nuova formulazione mirava quindi a fugare i dubbi interpretativi sorti in Dottrina e Giurisprudenza.

Analizzando singolarmente le tre nuove tipologie di atti impugnabili introdotte con la mini riforma del 1981, si rileva quanto segue.

In merito all'Avviso di liquidazione dell'imposta è possibile affermare che il Legislatore abbia voluto elevare a livello normativo una prassi consolidata in quanto già in precedenza Dottrina e Giurisprudenza avevano considerato tale atto impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie[64].

Per quanto concerne l'Avviso di mora, invece, è stato possibile includere un atto tra quelli di competenza delle Commissioni tributarie, che invece in precedenza veniva contestato solamente in via amministrativa, con ricorso all'intendente di finanza, in quanto rientrante nella procedura esecutiva esattoriale. La ratio della inclusione tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie risiede nel fatto che l'Avviso di mora, quando non preceduto da notifica di una cartella di pagamento produce effetti sostanziali (ad esempio per la decorrenza dei termini per la

[62] Art. 16, comma 3
[63] C. Glendi, "*Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*", Milano, 1990, 2 e ss.
[64] C. Bafile, "*Introduzione al diritto tributario*", Padova, 1978, pag. 284 ss.

liquidazione delle imposte) dal punto di vista della pretesa impositiva nei confronti del Contribuente. Nel caso invece in cui l'Avviso di mora costituisca una ripetizione di un precedente atto impositivo, può essere impugnato solamente per vizi propri.

Relativamente al Provvedimento che respinge l'istanza di rimborso, infine, appare necessario chiarire che la qualificazione di "provvedimento" (non più espressamente riportata nella norma in vigore attualmente) si è resa necessaria in quanto in precedenza erano sorte opinioni contrastanti in merito alla natura e qualificazione dell'atto in oggetto[65]. Nel caso in cui un Contribuente proponga Istanza di richiesta di rimborso e l'Amministrazione finanziaria rigetti espressamente[66], mediante emissione di un provvedimento, il Contribuente è tenuto a impugnare quest'ultimo a pena di decadenza. La mancata impugnazione, infatti, pregiudicherebbe ogni ulteriore azione pretesa da parte del Contribuente.

L'espressione di un elenco tassativo di atti impugnabili non ha comunque determinato una limitazione assoluta degli atti che poi effettivamente sono stati considerati impugnabili nella prassi. Dottrina e Giurisprudenza hanno infatti argomentato ulteriori inclusioni applicando una interpretazione estensiva nei casi in cui ravvisavano una necessità di tutela del Contribuente, soprattutto in virtù della continua evoluzione normativa in ambito tributario[67].

La Giurisprudenza, a tal proposito, ha provveduto ad estendere la nozione di accertamento, prevalentemente includendo quegli atti che, pur non rientranti, almeno nella loro denominazione, nell'elenco tassativo dell'art. 16, avevano comunque influenza sulla determinazione della base imponibile. Esistevano infatti provvedimenti non ricompresi nell'elenco che erano comunque potenzialmente lesivi degli interessi dei Contribuenti e che pertanto dovevano comunque poter essere impugnati, come ad esempio gli atti di rigetto del diritto di godere di agevolazioni e esenzioni e quelli di rigetto di domande di condono[68]. Si è pertanto poi consolidato

---

65 Tabet, Il processo tributario, Boll. Trib. 1980, pag. 328; Tesauro, Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario, Boll. Trib., 1982, pag. 102 e ss.

66 L'attuale versione dell'art. 19 vigente prevede anche l'impugnazione del rifiuto tacito.

67 Vedi E. De Mita, La lite da condono, in Corr. Trib., 1984, pag. 1345.

68 I dubbi erano sorti in merito ad atti quali ad esempio il provvedimento di diniego del condono V. Muscarà, Rass. Trib. 1985, I, pag. 362. In cui l'autore afferma che: *"la discutibile modifica apportata all'art. 16 dal D.P.R. n. 739/1981 nel senso di ampliare il novero degli atti impugnabili ma, al contempo, di "bloccarlo" statuendone la tassatività, pone sotto una luce diversa la problematica; per un verso, infatti è tutt'ora sostenibile l'impugnabilità dell'atto di diniego sulla scia dell'indicazione*

l'orientamento secondo il quale fosse necessario fare riferimento alla funzione sostanziale di ciascun atto al fine di verificarne l'impugnabilità, senza limitarsi al nomen iuris, sempre con il fine di garantire la tutela del Contribuente. L'elemento sostanziale di riferimento è stato quindi individuato nella capacità di un atto di determinare in tutto o in parte un'imposta. A tal proposito si espresse la Corte Costituzionale, sentenza n. 313/1985[69], la cui pronuncia viene riportata di seguito: "*La Corte osserva, in via generale, che la qualificazione come tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 7, D.P.R. n. 739/81 che ha sostituito il testo dell'art. 16 del D.P.R. n. 636/72, non è di ostacolo, nella fattispecie, all'interpretazione estensiva della norma*". E inoltre: "*L'interpretazione che si compie si adegua ai principi giuridici richiamati e, cioè, alla natura dell'obbligazione tributaria, che è ex lege, allo scopo e alla direzione degli atti del procedimento tributario in cui si inserisce anche l'atto di cui trattasi, alla natura e alla finalità del giudizio tributario non potendosi minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore*". Di fatto, pertanto, la Corte Costituzionale tende a scollegare l'aspetto formale della denominazione di un atto con la sua impugnabilità, in virtù del fatto che, peraltro, l'evoluzione normativa porta alla creazione di nuovi iter procedurali e altrettanti provvedimenti diversamente nominati. La garanzia del Contribuente è quindi successivamente e nuovamente richiamata chiarendo l'impugnabilità di ciascuno di quegli atti "*siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del Contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari*", richiamando infine i principi costituzionali, chiarisce che "*non sarebbe certamente giustificabile, specie sul piano costituzionale (artt. 113 e 24 Cost.), la posticipazione nel tempo della tutela giurisdizionale contro gli atti successivi alla declaratoria di rigetto o di inammissibilità della domanda di condono. Tanto più che detti atti potrebbero essere meramente eventuali e non sempre ipotizzabili. La tutela del Contribuente risulterebbe certamente aggravata e*

---

fornita dalla Corte Suprema, in tempo antecedente all'emanazione del D.P.R. n. 739/1981, secondo la quale sarebbero impugnabili tutti gli atti, comunque denominati, che accertino o dichiarino, in tutto o in parte, l'obbligazione tributaria, siccome ricompresi nella nozione di avviso di accertamento. Non si possono trascurare, per altro verso, i dubbi che tale conclusione solleva e la compatibilità dell'indicazione del Supremo Collegio rispetto alla formulazione dell'art. 16 avutasi a seguito del D.P.R. n. 739/1981"

[69] Corte Cost. 3 dicembre 1983, n. 313 in Giurisprudenza italiana, 1986, I, pag. 1593.

limitata. Del resto, l'interpretazione compiuta trova conforto nella relazione ministeriale allo stesso D.P.R. n. 739/81 e, quindi, nella stessa ratio della norma. Si è ivi affermato che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 7 di esso, costituisce una riformulazione più precisa dell'art. 16 D.P.R. n. 636/72; che si è tenuta presente la caratterizzazione del giudizio tributario come giudizio sul credito di imposta e sulla correlata obbligazione; che si è voluto assicurare la tutela del Contribuente, in ogni caso, dinanzi agli organi più tecnicamente idonei, quali le Commissioni tributarie, e ciò in applicazione dell'art. 113 Cost.".

A seguito di ulteriori sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione è stata progressivamente ammesso il ricorso tributario per i seguenti casi:

- avverso la determinazione della categoria catastale, per la determinazione del canone di locazione da parte del conduttore di un immobile urbano (Corte Cost., 7 aprile 1984, n. 84);
- avverso l'avviso di mora per rigetto della domanda di condono (Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313);
- avverso l'avviso di ripetizione di indebito (Corte Cost., 25 marzo 1987, n. 91);
- avverso l'atto di rifiuto di agevolazioni ed esenzioni fiscali (Corte Cost., 7 settembre 1991, n. 9429);
- avverso la nota del cancelliere, resa esecutiva dal capo dell'ufficio giudiziario, per prenotazione a debito dell'imposta di registro (Corte di Cass., SS.UU., 28 novembre 1991, n. 12770).

Alla luce di quanto finora indicato e tenendo pertanto conto della possibilità di applicare interpretazione estensiva all'elenco indicato dall'art 16 che si presumeva tassativo, appare utile precisare che il fine del legislatore, al momento della stesura del numerus clausus, era quello di ridurre il numero di controverse pendenti innanzi alle Commissioni tributarie. Nonostante la Giurisprudenza, con prassi consolidata, abbia esteso il numero di atti impugnabili, la norma non appare essere stata totalmente snaturata in quanto ha comunque contribuito ad escludere dalla competenza dei giudici tributari, atti che non avevano carattere di pretesa impositiva definitiva, come quelli endoprocedimentali, quali atti istruttori o avvisi bonari, rappresentativi di accertamenti preventivi.

In materia tributaria, alla luce di quanto sopra riportato, successivamente alla mini riforma del 1981 e alle pronunce di Corte Costituzionale e Corte di Cassazione, ha determinato la ripartizione di diverse competenze giurisdizionali:

- Commissioni tributarie per i provvedimenti espressamente rientranti nell'art. 16 e per tutti quei provvedimenti mediante i quali l'Amministrazione finanziaria realizza una pretesa impositiva determinando il valore di un'imposta o delle sanzioni (interpretazione sostanziale estensiva);
- Tribunale Amministrativo Regionale (T.A.R.) in merito all'annullamento dei provvedimenti emanati nell'esercizio dell'attività discrezionale (come spesso accade in materia di riscossione, laddove, invece, l'attività impositiva è espressione di attività vincolata)
- Tribunale Ordinario, residua giurisdizione, ad esempio in merito al risarcimento del danno da fatto illecito dell'Amministrazione Finanziaria ex art. 2043 c.c. ovvero per promuovere l'azione in ipotesi di espresso riconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria della sua pretesa.

La materia tributaria risulta attualmente l'unico settore del diritto amministrativo a prevedere normativamente un elenco degli atti impugnabili, in quanto viene riconosciuto un concreto interesse per il cittadino-Contribuente di richiedere l'annullamento di un provvedimento dell'Amministrazione Pubblica che sia lesivo della sfera giuridica dello stesso, in ragione dell'interesse ad agire (art. 100 c.p.c.).

3.1.3 La riforma introdotta dall'art. 23 del D. Lgs. 472/1992

Con l'emanazione del D. Lgs. 472/1992, considerando il combinato disposto con l'art. 19 del D. Lgs. 546/1992, furono integrati, a norma dell'art. 23, ulteriori due atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie:

- il provvedimento che dispone la sospensione del rimborso
- il provvedimento che estingue il credito di rimborso per compensazione con un corrispondente debito per sanzioni divenuto definitivo.

3.1.4 Art. 19 del D. Lgs. 546/1992

Il successivo D. Lgs. n. 546/92, ha provveduto ad ampliare ulteriormente i provvedimenti dei quali la giurisprudenza, adottando il principio di interpretazione sostanziale estensiva, ne aveva di già riconosciuto l'impugnabilità, prevedendo, infatti, a chiusura del sistema, la lettera i) in base alla quale si prevede l'impugnabilità di "*ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie*" includendo quindi anche potenziali ulteriori atti che potrebbero scaturire da normative successivamente emanate.

3.1.5 La Legge n. 248/2006

L'emanazione della Legge n. 248/2006 ha determinato l'inserimento di due lettere nell'elenco degli atti impugnabili indicati dall'art. 19 del D. Lgs. 546/1992:

- "*e bis) "l'iscrizione d'ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/73*
- "*e ter) "fermo amministrativo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973*"
- *f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2*

- *h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;*

In merito agli atti relativi alle operazioni catastali, il Legislatore ha ritenuto opportuno annoverarli tra gli atti impugnabili in quanto relativi a operazioni di misura e stima, che hanno per oggetto di stabilire la consistenza e la rendita dei beni immobili e le persone alle quali appartengono. Il Catasto (ex Agenzia del Territorio) recentemente accorpato alla stessa Agenzia delle Entrate, indicazione la capacità di reddito degli immobili e delle persone che li possiedono pertanto, contribuiscono a produrre un effetto sostanziale sulla misura dell'imposta dovuta dal Contribuente. In occasione di tali cause, però è richiesta l'assistenza tecnica obbligatoria, in quanto le controversie catastali non sono suscettibili di essere qualificate per criteri di valore monetari[70].

Per quanto concerne invece il diniego o revoca di agevolazioni ed il rigetto di condoni. Anche precedentemente alla novella normativa che ha prodotto l'inclusione espressa di tali atti nell'elenco tassativo la Corte Costituzionale ne aveva ammesso il ricorso.

Relativamente all'iscrizione di ipoteca sugli immobili e al fermo di beni mobili registrati, appare opportuno premettere che gli artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 600/1973, consentono all'agente della riscossione l'adozione di tale misure allorquando siano decorsi inutilmente sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza che sia intervenuto il pagamento. Anteriormente all'integrazione dettata dalla Legge 248/2006 la Giurisprudenziale era discorde in merito alla competenza.

Alla luce di quanto appena esposto, l'art. 2[71] D. Lgs. n. 546/92 esprime il criterio per verificare se una controversia rientri nella giurisdizione del giudice

---

[70] In tal senso vedi Circolare Ministeriale N. 291/E del 18 dicembre 1986.

[71] *"1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.*

tributario, mentre, per verificare l'impugnabilità di un atto notificato occorre, invece, far riferimento all'art. 19. Il Contribuente non può pertanto proporre in modo immediato un ricorso avverso a qualsiasi comportamento o atto della Amministrazione finanziaria dal quale si ritenga leso, in quanto il legislatore deve preventivamente individuare i provvedimenti idonei a determinare tale lesione.

Atti impugnabili Evoluzione normativa	**D.P.R. 636/1972 Art. 16**	**D.P.R. 739/1981**	**D.Lgs. 472/1992 comb.disp.**	**D. Lgs. 546/1992 Art. 19**	**Legge 248/2006**
*a) l' **avviso di accertamento del tributo** ;*	SI	SI	NO	SI	SI
*b) l' **avviso di liquidazione del tributo** ;*	NO	SI	NO	SI	SI
*c) il **provvedimento che irroga le sanzioni** ;*	SI	SI	NO	SI	SI
*(**ingiunzione**) omissis*	SI	SI	NO	SI	SI
*d) il **ruolo** e la **cartella di pagamento** ;*	solo ruolo	solo ruolo	NO	SI	SI
*e) l' **avviso di mora** ;*	NO	SI	NO	SI	SI
*e-bis) l'**iscrizione di ipoteca sugli immobili** di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;*	NO	NO	NO	NO	SI
*e-ter) il **fermo di beni mobili registrati** di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;*	NO	NO	NO	NO	SI
*f) gli **atti relativi alle operazioni catastali** indicate nell'art. 2, comma 2;*	NO	NO	NO	NO	SI
*g) il **rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi** , sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;*	NO	Provv. Espresso	NO	SI	SI
*h) il **diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari** ;*	NO	NO	NO	NO	SI
*i) **ogni altro atto** per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.*	NO	NO	NO	SI	SI
provvedimento che dispone la sospensione del rimborso	NO	NO	SI	NO	NO
provvedimento che estingue il credito di rimborso per compensazione con un corrispondente debito per sanzioni divenuto definitivo	NO	NO	SI	NO	NO

L'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, nel secondo comma è previsto che gli atti suscettibili di essere autonomamente impugnati "*devono contenere l'indicazione del*

---

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio".

termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della Commissione tributaria competente, nonché, delle relative forme da osservare, ai sensi dell'art. 20"[72].

Infine, il principio di tassatività, viene ulteriormente rinforzato, con il comma 3 dell'art. 19, che riproduce la norma di chiusura introdotta dalla mini riforma del 1981, prevedendo, per l'appunto, che: "*gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*", creando la c.d. categoria degli atti "*autonomamente non impugnabili*".

L'elencazione di cui all'art. 19, crea una distinzione in tre categorie:

- atti autonomamente impugnabili,
- atti impugnabili in via differita
- atti non impugnabili. tutti gli atti non lesivi della sfera giuridica soggettiva e come tali non impugnabili.

Appaiono quindi con ragionevole certezza non impugnabili, tutti gli atti interni alla Pubblica Amministrazione, quali le circolari, gli atti che esprimono una funzione consultiva, né gli atti confermativi o esecutivi.

Il terzo comma: "*Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri*", preclude la possibilità di poter constatare i vizi in sede giurisdizionale[73] qualora il Contribuente non impugni uno degli atti elencati

L'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 19 dispone che: "*La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*", prevedendo una deroga al principio di tassatività, qualora sia stato precedentemente notificato o mal notificato un atto precedente, possono farsi valere i relativi vizi nel giudizio avverso il successivo atto notificato. L'impugnazione dei due atti congiuntamente, rappresenta però per il Contribuente una facoltà e non un obbligo[74].

L'estensione della giurisdizione e la sua generalizzazione a tutti i tributi di ogni genere e specie ha determinato una progressiva espansione dell'ambito di riferimento

---

[72] Tale inciso è stato rimarcato dallo Statuto dei diritti del Contribuente (L. n. 212/2000), in cui, l'art. 7 sancisce che: "gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: ….. c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili".
[73] cfr. Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 6029/2002.
[74] cfr. Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza n. 16412/2007.

soprattutto al fine di assicurare al Contribuente una difesa immediata contro "*qualunque atto*" con cui viene portata a conoscenza una pretesa "ormai definita", la giurisprudenza ha ammesso peraltro l'impugnazione di questi atti atipici, superando la limitata predeterminazione normativa degli atti impugnabili nel processo tributario.

3.2 Oggetto e contenuto del ricorso

In merito agli atti autonomamente impugnabili, si evidenzia che è possibile proporre ricorso solamente per i vizi propri. Tale fattispecie ricorre, in genere, per l'impugnazione di atti di riscossione (cartelle di pagamento), per i quali il Contribuente lamenta una omessa o incorretta notifica, tali da determinare la nullità dell'atto impugnato.

Tali atti, quindi, sono impugnabili solo per vizi propri e non per motivi relativi ad atti precedenti cui sono conseguiti. Al Contribuente, a seguito della ricezione di una cartella di pagamento (atto di riscossione più frequente, per la fattispecie in oggetto) è quindi concessa la possibilità di difesa nel caso in cui riesca a dimostrare non avesse avuto modo di conoscere l'atto precedente (a causa di un vizio di notifica) che aveva determinato l'iscrizione a ruolo, e quindi non era stato messo in grado di difendersi in precedenza.

Il caso in esame costituisce una deroga alla impossibilità di ricorrere in un momento successivo alla decorrenza dei termini relativi all'atto originario ed è disciplinato dall'art. 19 del D. Lgs. 546/1992 che recita: "*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione a quest'ultimo*".

Vanno considerati impugnabili tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al Contribuente una pretesa tributaria ormai definita, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva non assumendo rilievo la circostanza che l'atto in oggetto non rientri in uno di quelli indicati dall'art. 19 D. Lgs. 546/92.

Gli Artt. 18 ss. del D. Lgs. 546 analizzano nello specifico il contenuto tipico del ricorso tributario. Le quattro fasi del ricorso, si possono considerare e analizzare cronologicamente come di seguito:

1) ***Indicazione della Commissione tributaria provinciale***

l'Art. 4 del D. Lgs. 546/1992 al primo comma prevede come criterio di distribuzione della competenza ratione territorii delle Commissioni tributarie provinciali in quanto recita "*sono competenti per le controversie proposte nei*

confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione; se la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizio è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso".

2) ***Indicazione delle Parti*:**

- il ***Ricorrente*** è la Parte passiva, ossia il Contribuente al quale è stato notificato un atto tributario, pertanto il ricorso deve contenere le sue generalità nonché quelle del rappresentante difensore,
- il ***Resistente*** è la Parte che ha emanato l'atto, Amministrazione finanziaria o agente della riscossione,
- Sarà necessaria anche l'indicazione del domicilio del ***Ricorrente***, (di norma viene eletto il domicilio c/o lo Studio del Difensore), la sede legale, il Codice Fiscale, l'indicazione dell'eventuale Rappresentante Legale.

3) ***Indicazione dell'atto contro cui si ricorre e che si va ad impugnare di fronte alla Commissione:***

Devono essere indicati gli estremi dell'atto,

- l'art.19 del D. Lgs. 546 elenca tutti gli atti impugnabili nel processo tributario, tra i più comunemente impugnati spiccano: l'*Avviso di Accertamento* (atto tipico contenente la pretesa in maniera impositiva ed il Contribuente ha interesse a impugnarlo) e l'*Avviso di liquidazione*.

4) ***Indicazione dell'oggetto della domanda dei motivi specifici del ricorso,***

Si stabilisce l'origine del debito fiscale, si verifica se tale debito è effettivamente dovuto e si evidenziano i presunti ***vizi*** individuati nella pretesa fiscale, specificando nella domanda:

i) ***l'atto impugnato e il suo contenuto (COME)*** (evidenziazione della materia del contendere al giudice tributario formalizzata attraverso il ricorso);

ii) ***le motivazioni dell'impugnazione*** ***(PERCHÉ)*** (processo che mira alla rimozione di un atto che il Contribuente assume come *illegittimo e infondato)*

iii) ***la richiesta*** ***(COSA)*** (la pretesa di annullamento totale o parziale dell'atto impugnato).

L'atto impugnabile è un veicolo di accesso necessario per avviare il processo tributario poi non si limita a valutare l'atto in sé ma a coinvolge la pretesa fiscale nel contenzioso sostanziale. La funzione del ricorso è la cosiddetta *funzione di iniziativa processuale*, l'atto introduttivo del giudizio deve essere notificato alla ***Controparte*** entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato e deve essere trasmesso o depositato presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale entro 30 giorni dalla notifica del ricorso alla Parte resistente.

- Dopo aver indicato l'oggetto della domanda è necessario dare ***indicazione dei motivi di fatto e di diritto*** che il Contribuente pone in essere a fondamento della sua richiesta, questi possono riguardare sia i profili ***formali*** che ***sostanziali*** dell'atto contestato.
- Gli atti sono impugnabili nel loro contenuto sostanziale solo se costituiscono l'atto originario (primo atto) cui era consentita l'impugnazione per vizi propri, ovvero se sono stati preceduti da un altro atto autonomamente impugnabile.
- Gli atti a impugnazione differita non rientrano e non ledono una particolare posizione soggettiva del Ricorrente, il quale aspetterà la conclusione del procedimento per impugnare entrambi.

Il processo tributario è caratterizzato dal c.d. principio della domanda, secondo cui rileva, non soltanto la forma dell'atto introduttivo ma anche, soprattutto, la necessità di indicare l'oggetto la domanda. Il principio della domanda si sostanzia nel potere in capo al solo Contribuente dell'istaurazione del processo nonché della determinazione nell'ambito del giudizio. Il giudizio tributario ha necessariamente ad oggetto, eventualmente, l'accertamento negativo della fondatezza della pretesa erariale esternata con l'atto impugnato ovvero l'accertamento del credito del ricorrente nonché la condanna dell'ente impositore alla restituzione dell'indebito.

3.3 Proposizione del ricorso

Quando il Contribuente ritiene illegittimo o infondato un atto emesso nei propri confronti, può rivolgersi alla Commissione tributaria provinciale per chiederne l'annullamento totale o parziale. Nel valutare l'opportunità di instaurare un contenzioso tributario occorre comunque ponderare sia tempi che costi; infatti, la proposizione di un ricorso comporta, nella maggior parte dei casi, costi aggiuntivi rappresentati da

- obbligo di farsi assistere da un difensore e dal rischio;
- per chi perde, di essere condannato al pagamento delle spese;
- per chi perde, applicazione di sanzioni massime.

Il processo tributario ha inizio con la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente territorialmente, che va notificato all'Ufficio che ha emanato l'atto impugnato entro 60 giorni dalla data in cui il Contribuente ha ricevuto il medesimo atto.

I termini per la proposizione del ricorso sono sospesi nel periodo feriale dal 1º agosto al 15 settembre. Per le domande di rimborso alle quali l'Amministrazione non ha dato risposta, il ricorso si può produrre dopo 90 giorni dalla data di presentazione della richiesta.

Il ricorso deve essere notificato innanzitutto all'Ufficio che ha emesso l'atto contestato, mediante:

- consegna diretta, dietro ottenimento di adeguata protocollazione del ricorso;
- per posta, con plico raccomandato senza busta e con l'avviso di ricevimento;
- a mezzo notifica di ufficiale giudiziario.

Entro 30 giorni dalla data in cui ha provveduto alla notifica del ricorso, il Contribuente deve costituirsi in giudizio, cioè deve depositare o trasmettere alla Commissione tributaria copia del ricorso, con fotocopia della ricevuta di deposito (protocollo) o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

All'atto di costituzione in giudizio va allegata la nota di iscrizione a ruolo del ricorso tributario nel registro generale dei ricorsi, nella quale devono essere indicate tutte le informazioni utili a identificare la controversia modelli.

Il nuovo obbligo di depositare anche la nota di iscrizione a ruolo è stato introdotto dalla c.d. "*manovra di Ferragosto*" (articolo 2, comma 35-quater, lettera c del dl 138/2011).

Il ricorso non esenta dal versamento, anche se provvisorio e in alcuni casi parziale, delle somme richieste con l'atto impugnato (ad esempio, per le imposte dirette e per l'IVA è prevista l'iscrizione a ruolo di un terzo delle somme). Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione deve essere rimborsato d'ufficio, con i relativi interessi, entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza.

Con la Legge n. 148 del 14/9/2011 è stato introdotto l'obbligo di indicare nel ricorso l'indirizzo PEC (Posta elettronica certificata) del Ricorrente.

Per effetto delle disposizioni del D. L. n. 98 del 2011, ai ricorsi tributari notificati successivamente al 6 luglio, si applica il contributo unificato in sostituzione dell'imposta di bollo.

Appare opportuno sottolineare che la proposizione del ricorso non sospende gli effetti giuridici dell'atto impugnato, tuttavia, il Ricorrente ha facoltà di chiedere alla Commissione tributaria competente la sospensione dell'atto impugnato, mediante la proposizione di un'apposita autonoma istanza, qualora ritenga che dall'atto gli possa derivare un danno grave e irreparabile.

La richiesta motivata può essere contenuta nel medesimo ricorso oppure può essere presentata con atto separato. In quest'ultimo caso l'istanza va notificata alle altre Parti e depositata, con la prova dell'avvenuta notificazione, presso la segreteria della Commissione tributaria.

Se la Commissione concede la sospensione gli effetti permangono fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Quando il giudizio è in materia di sanzioni tributarie, la sospensione può essere disposta dalla Commissione tributaria regionale, che deve necessariamente concederla se il Contribuente produce un'idonea garanzia, anche a mezzo fideiussione bancaria o assicurativa.

Il processo tributario è un processo documentale cioè si limita a valutare il contenuto e la fondatezza di atti e documenti scritti (si fonda quindi sulla analisi di documenti preesistenti il processo).

Il **giuramento e la testimonianza** sono due tipologie di prove non ammissibili nel processo tributario.

Il **giuramento**, la cui validità probatoria è ammessa nel processo civile e penale, consiste nel potere di entrambe le Parti di un processo di chiedere alla Controparte di giurare formalmente sulla veridicità della prova fornita e sulla fondatezza della propria posizione giuridica. Nel processo tributario non è ammesso il giuramento perché appare difficile chiedere ad una delle Parti di giurare su aspetti di carattere tecnico.

La **testimonianza**, invece, consiste nell'escutere, convocare e interagire con un Soggetto estraneo al processo che può riferire informazioni decisive ai fini del processo. Nel processo tributario la testimonianza non è ammesso al fine di velocizzare il procedimento. L'Art. 7 esclude espressamente tali prove, questo divieto viene superato facendo rilasciare ai Terzi una dichiarazione scritta nei fatti equivale a una testimonianza, pertanto nella sostanza è esclusa solamente la testimonianza orale.

L'Art. 7 consente di disapplicare gli atti amministrativi generali e i regolamenti se questo è necessario ai fini della decisione delle controversie. Il giudice tributario può annullare l'atto impugnato, per gli atti amministrativi generali e i regolamenti non ha tale potere ***ma può disapplicarli,*** cioè non tenere conto per quello specifico processo.

L'Art. 8 consente al giudice tributario di disapplicare le sanzioni amministrative qualora la violazione sia stata determinata da *condizioni obiettive di incertezza sulla portata della norma tributaria.*

POTERI DELLE PARTI

Se l'oggetto della domanda è avverso atti di accertamento o sanzioni, l'onere della prova incombe sulla Parte che chiede l'annullamento dell'atto, la quale dovrà dimostrare l'esistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa tributaria contenuta nell'atto impugnato.

DIMOSTRAZIONE DI FATTI NEGATIVI

Se l'oggetto del processo è una richiesta di condanna l'Amministrazione finanziaria al rimborso d'imposta, (ad esempio nel caso di silenzio rifiuto), non si richiede l'annullamento del silenzio ma si propone istanza di rimborso. La prova deve essere fornita da chi richiede la condanna su fatti che dimostrano la fondatezza della propria richiesta mediante un fatto avvalorato della prova. Pertanto spetta al Ricorrente l'onere di fornire nel primo caso la prova negativa e nel secondo caso la prova positiva.

Decisione della controversia e svolgimento del processo

Il processo si svolge senza la presenza delle Parti e la decisione viene presa in Camera di Consiglio, cioè direttamente dal Giudice sulla semplice analisi dei documenti forniti dalle Parti. Le Parti possono chiedere, purché la richiesta si fatta esplicitamente, che le controversie siano discusse in pubblica udienza, cioè ammettendo alla discussione le Parti costituite. Di norma chi ha interesse ad avere pubblica udienza è il Ricorrente, poiché il fisco ha già evidenziato le proprie ragioni nell'atto impugnato, mentre il privato, difeso da un Professionista, può ottenere dei vantaggi del confronto orale. Presentare ricorso non determina l'automatica sospensione agli effetti dell'atto impugnato, pertanto si rilevano:

Sospensione cautelare dell'atto impugnato (art.47)
Conciliazione giudiziale (art.48)
} Entrambi riferiti al II grado di giudizio

Formalmente questi due procedimenti sono limitati al primo grado con la presenza di un pregiudizio grave e irreparabile, pertanto con la sospensione cautelare dell'atto impugnato o tutela sospensiva parliamo degli effetti che mantiene l'atto nonostante la sua impugnazione. Per le generalità di tali atti è prevista una parziale esclusività. Gli atti di accertamento prevedevano l'iscrizione al ruolo della metà delle somme che sono richieste, mentre gli atti per la riscossione prevedono comunque l'inizio della fase della esecuzione forzata.

L'art. 4 prevede che si può chiedere alla Commissione tributaria provinciale di sospendere l'esecuzione provvisoria dell'atto impugnato fino alla sentenza che chiede il giudizio. Questa richiesta di sospensione si colloca in una fase del processo

non abbastanza matura per chiederla, la Commissione non ha elementi di prova sufficientemente certi e il giudice dovrà decidere basandosi su 2 elementi: il fumus bonis iuris e il periculum in mora.

Il fumus bonis iuris: consiste nella ragionevole fondatezza o probabile del ricorso, mentre il periculum in mora, consistente nel danno grave o irreparabile che può derivare dalla sentenza.

La sospensione sarà concordata quando ci sono in ballo grandi somme e il soggetto passivo non è fonte oggettivamente in grado di potervi fare fronte vista la propria capacità contributiva. Se la sospensione non viene accolta si apre la fase della riscossione coattiva.

3.3.1 Caso pratico di ricorso in Commissione Tributaria Provinciale

Ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale con assistenza tecnica e istanza di pubblica udienza

On.le Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Ricorso

(con istanza di pubblica udienza)

- Il Dott. Notaio XXXXXXXXX, nell'interesse del Sig. XXXXXXXXXXXXX, di Roma, con il difensore Dott. XXXXXXXXX – **Parte ricorrente**;
- nei confronti dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Roma – Ufficio territoriale di Roma 5 – Tuscolano (TJS) – **Parte resistente**;
- avverso avviso di liquidazione dell'imposta, irrogazione delle sanzioni, n. XXXXXXX, relativo a Imposte di Registro e notificato in data 10 agosto 2011 – **Atto impugnato**.
- In calce viene formulata istanza di discussione in pubblica udienza.

Il Dott. Notaio XXXXXXXXX, nato a XXXXXXXXXX, con Studio in Roma, Via XXXXXXXXX, nell'interesse del Sig. XXXXXXXX, ,

Rappresentato e difeso – giusta procura apposta a margine del presente atto – dal Dott. XXXXXXXXX, iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma al n. AA_XXXXXXX, tel. XXXXXXXXXXX, PEC XXXXXXXXXXX, email: XXXXXXXXXX, con studio in Roma, Via XXXXXXXXXXX, presso il quale il ricorrente è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio.

- Esaminato il provvedimento sopra indicato;
- considerato che con tale atto, l'Ente impositore provvede a irrogare sanzioni pecuniarie e interessi di mora relativi a:
  - "Registro Fabb.", per € 3.332,00 (tremilatrecentotrentadue/00)
  - "Registro Atti", per € 168,00 (centosessantotto/00)

Contributo unificato tributario Euro 60,00

copia (destinata alla Commissione) del ricorso: in carta semplice

Il sottoscritto Dott. Notaio XXXXX, nell'interesse del Sig. XXXXXXXX„ delega a rappresentarlo e difenderlo in ogni fase del giudizio il Dott. XXXXXXX conferendogli ogni e più ampio potere, ivi compreso quello di conciliare, di farsi sostituire in udienza, di nominare coadiutori e assistenti in giudizio, di rinunciare al ricorso e agli atti. Elegge altresì domicilio presso lo Studio del difensore, sito in Roma, Via XXXXX

Roma, XXXXXX.

Firma del delegante

.....

«È autentica»

Firma del difensore

.....

per un totale complessivo di € 3.500 (tremilacinquecento/00);

- valutati i motivi addotti a giustificazione dell'intervento correttivo erariale;
- visti gli artt. 18 e segg. del D. Lgs. 546/1992 e ss. mm.;

RICORRE

Avverso l'"*avviso di liquidazione dell'imposta, irrogazione delle sanzioni*" per i motivi che seguono.

FATTO

Con avviso notificato il 10 agosto 2011 l'avviso di liquidazione irrogava sanzioni pecuniarie e interessi di mora per un valore complessivo pari a € 3.500 riportando le seguenti motivazioni:

"*ai sensi della nota all'art. 10 della tariffa parte prima allagata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, se il contratto preliminare prevede il pagamento di acconti di prezzi si applica l'art. 9 della stessa tariffa parte prima. Dato che, come affermato nella risoluzione dell'1/08/2007 n. 197 – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, la previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro «mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo» attribuisce alla caparra questa ulteriore funzione e, secondo l'orientamento della Suprema Corte, ove sia dubbia l'effettiva intenzione delle Parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (ed in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad una «pena civile», ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria (Cass. Civ. 22 agosto 1977, n. 3833), l'Ufficio applica l'aliquota del 3% e procede al recupero dell'imposta di registro dovuta per la differenza*".

MOTIVI DI DIRITTO

L'atto impugnato è illegittimo per i seguenti motivi:

Premesso che l'istituto della caparra confirmatoria consiste nella volontà di imputare delle somme versate a garanzia, pertanto non ripetibili in caso di un eventuale inadempimento contrattuale, a differenza dell'acconto prezzo, che deve invece essere restituito se per qualsivoglia motivo non si arriva alla definizione contrattuale.

Poiché la caparra confirmatoria e l'acconto prezzo godono di trattamenti tributari differenti, in quanto per la prima si applica l'art 10 comb. disp. art. 6 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 (€ 168 in misura fissa + 0,50% * € 140.000 = € 868), mentre per l'acconto prezzo si applica l'art 9 della tariffa stessa (3% * € 140.000 = € 4.200). Nella Tariffa è espressamente indicato nella nota all'art. 10 [imposta in misura fissa € 168,00]: "*se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente art. 6* [aliquota 0,50%, N.d.R.]*; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti alla imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 5 comma 2 e 40 del testo unico si applica il precedente art. 9* [aliquota 3%, N.d.R.]*; In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo*".

Poiché nel contratto Preliminare di Compravendita è stato espressamente indicato che le somme versate (per un valore complessivo di € 140.000) sono state "*tutte, versate dalla parte promittente acquirente a titolo di caparra confirmatoria da imputare in conto prezzo*", non può in alcun modo essere messa in

discussione l'effettiva intenzione delle parti, riguardo la forma di versamento prescelta, ossia quella della caparra confirmatoria.

È altrettanto evidente che le somme versate verranno trattenute al momento del saldo finale, ma che non sono state versate a titolo di mero acconto, preferendo, le Parti, nell'ambito della autonomia contrattuale, offrire maggiore garanzia alla "parte promittente venditrice", mediante l'espresso utilizzo dell'istituto della caparra confirmatoria, come desumibile dal tenore letterale del Preliminare di Compravendita oggetto dell'avviso di liquidazione.

Le somme, relative ai codici tributo 9.800 (€ 868,00) e 9802 (€ 155,00), autoliquidate dal Notaio risultano pertanto corrette e non assoggettabili ad ulteriori integrazioni per recupero d'imposta di registro.

Si segnala infine che l'Avviso di Liquidazione riporta anche un evidente errore, in quanto il Dante Causa relativo al contratto oggetto di irrogazione delle sanzioni non è "XXXXXXX (XXXXXXXXXX)", come indicato nell'Avviso stesso, bensì "XXXXXXXX S.r.l."

Per i suesposti motivi, il ricorrente, come sopra rappresentato,

CHIEDE

a) in via pregiudiziale: di dichiarare nullo l'*avviso di liquidazione dell'imposta, irrogazione delle sanzioni* impugnato, per inesistenza di motivazione logico-giuridica;

b) in via principale, nel merito e senza rinuncia delle eccezioni pregiudiziali che precedono: l'annullamento dell'*avviso di liquidazione dell'imposta, irrogazione delle sanzioni* in premessa perché infondato in fatto e in diritto; con conseguente annullamento degli effetti dell'atto stesso e la massima riduzione / cancellazione delle sanzioni irrogate o da irrogare.

Con rifusione di spese e onorari di causa.

Si chiede, infine, che la presente controversia venga **discussa in pubblica udienza**, in conformità all'orientamento espresso incidentalmente dalla Corte Costituzionale (sentenza 23.4.1998, n. 141) e dal Ministero delle Finanze (C.M. 21.10.1998, n. 242/E).

Quanto sopra affermato e richiesto in relazione all'avviso di liquidazione dell'imposta, irrogazione delle sanzioni il sottoscritto indica sin d'ora l'elenco degli atti e dei documenti che saranno depositati nel fascicolo di parte in sede di costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22, D. Lgs. 546/1992):

1. Avviso di Liquidazione dell'Imposta – Irrogazione delle Sanzioni

2. Preliminare di Compravendita Rep. n. 84.730, Raccolta n. 22.090, del 01/06/2011, Stipulato dal Notaio XXXXXX tra la Società "XXXXXXX S.r.l." e il Sig. XXXXXXXXXX.

Con ossequio.

Roma, XXXXXXX

Firma del difensore

Firma del sottoscrittore

DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA COPIA DEL RICORSO ALL'ORIGINALE

Il sottoscritto Dott. XXXXXXXX, in qualità di difensore abilitato del Dott. Notaio XXXXXXXXX, nell'interesse del Sig. XXXXXXXXXXX, nella presente controversia, attesta, ai sensi dell'art. 22, co. 3, del D. Lgs. 546/1992, che questo ricorso è conforme all'originale consegnato alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma e Notificato all'Ufficio Direzione Provinciale II di Roma – Ufficio Controlli – Area Legale in data 08/09/2011

Firma del difensore

_____

3.4 Costituzione in giudizio della Parte ricorrente

Nell'ambito del processo tributario è possibile individuare una prima fase procedurale in cui il Ricorrente è tenuto a notificare (spedire o consegnare) il ricorso alla Controparte e una seconda fase in cui si devono costituire prima il Ricorrente medesimo e successivamente a Parte resistente.

Solo a seguito della seconda fase il processo è correttamente incardinato di fronte al Giudice e si costituisce il contraddittorio tra le Parti. Affinché il processo possa avere inizio e il giudice sia sollecitato nell'esercizio dei suoi poteri è necessaria la costituzione del Ricorrente.

In ambito ordinario, la fase introduttiva del processo è analoga a quella del processo tributario, e si considera la costituzione in giudizio come un atto con cui la Parte si fa presente, per mezzo del suo difensore, presso il giudice del processo, legittimando altresì il proprio difensore.

La costituzione in giudizio determina la presenza legale della Parte al processo e tale situazione permane per tutto il procedimento, indipendentemente dalla partecipazione più o meno attiva allo svolgimento delle attività processuali.

La costituzione in giudizio si differenza dalla c.d. "comparizione", che si sostanzia nella presenza di fatto della Parte (a mezzo del suo difensore) alle singole attività e in particolare alle udienze.

Nei casi in cui la Parte compare in giudizio personalmente, ex art. 12 del D. Lgs. n. 546/1992, si costituisce autonomamente in giudizio. Nei casi in cui si rende invece necessario il difensore tecnico, la costituzione personale della Parte non ha alcun effetto. Quando la Parte può stare in giudizio personalmente, in sede di costituzione, deve dichiarare la propria residenza oppure eleggere domicilio, al fine di identificare il luogo in cui avverranno le notificazioni e comunicazioni successive. Qualora la Parte non fornisca un valido indirizzo, le comunicazioni vengono considerate validamente effettuate presso la Segreteria della Commissione.

L'art. 22 del D. Lgs. 546/1992, che disciplina la "Costituzione in giudizio del ricorrente", dispone la necessità di deposito dell'originale del ricorso, entro un termine di trenta giorni dalla proposizione dello stesso, a pena d'inammissibilità,

presso la segreteria della commissione tributaria adita. La notifica deve avvenire a norma degli articoli 137 e seguenti del c.p.c., alternativamente va depositata copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

Se il decorso del termine per la costituzione sopra indicato avviene nel periodo di sospensione feriale (e quindi tra il 1 agosto e il 15 settembre) l'inizio è differito alla fine di tale periodo. In particolare, come precisato dalle Sezioni Unite della Cassazione, il termine si computa a partire dal 16 settembre (Cass., SS.UU., n. 6635/2000). La facoltà del ricorrente di non costituirsi in giudizio anche a mezzo del servizio postale è stata normativamente prevista dall'art. 3-bis del D. Lgs. 30.9.2005, n. 203, convertito con modificazioni in L. 2.12.2005, n.248, che ha modificato l'art. 22 del D. Lgs. n. 546/1992.

Il ricorso tributario, essendo un atto recettizio, produce effetti:

a) all'atto della sua spedizione, per il notificante;

b) all'atto della sua ricezione, per il notificato.

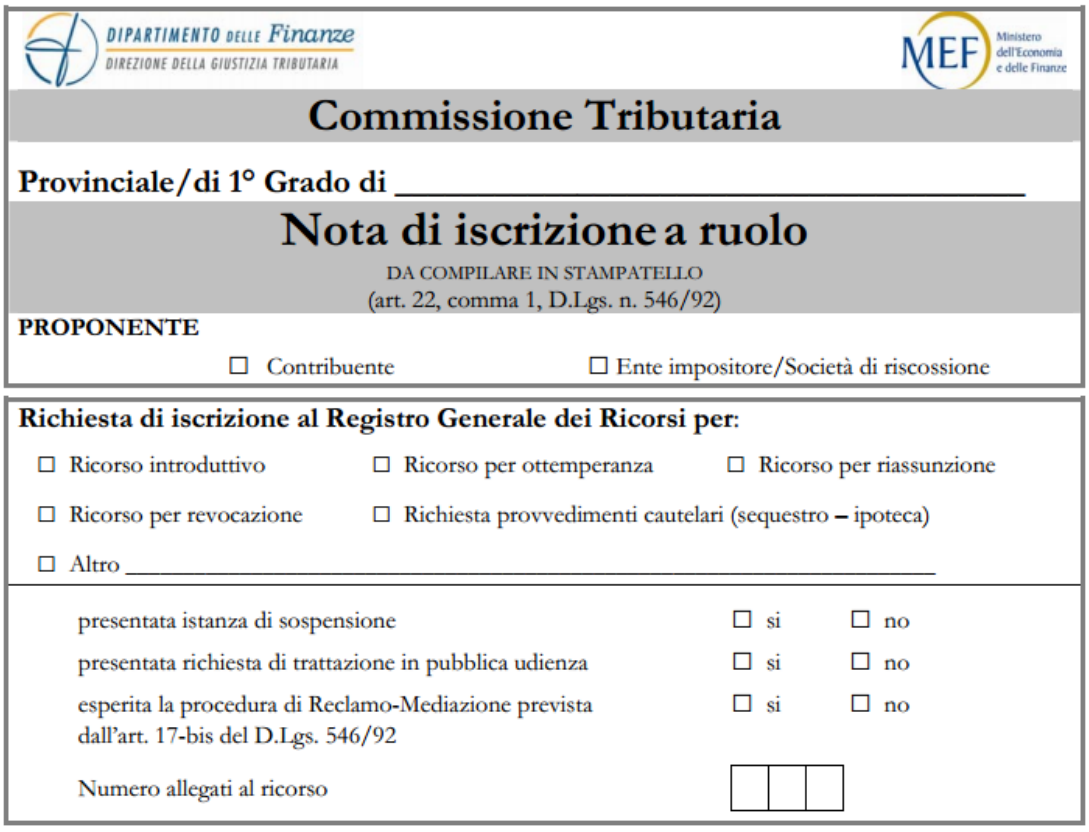
Pertanto, mentre i termini per la costituzione del resistente decorrono dal giorno di consegna del ricorso, quelli di costituzione del ricorrente decorrono dalla data di invio del ricorso medesimo.

Il secondo comma dell'art. 22 prevede "l'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio", nel comma seguente si disciplina un'altra previsione, quella della consegna o spedizione a mezzo di servizio postale. "*In questo caso la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente*" e, qualora si riscontri che l'atto depositato nella segreteria della Commissione non sia conforme a quello consegnato o spedito alla Parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è altresì inammissibile.

Il ricorso, al momento del deposito, deve essere poi corredato dai seguenti documenti che compongono il fascicolo: originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed tutti i documenti che possono essere prodotti, in originale o fotocopia, a prova della propria difesa. Nel caso in cui siano depositate delle copie, se sorgono contestazioni, il giudice tributario può ordinare l'esibizione degli originali degli atti e documenti.

Tutti i ricorsi notificati dal 7 luglio 2011, sono soggetti al pagamento del Contributo Unificato (non più all'Imposta di Bollo), il cui importo è determinato in base al valore della controversia.

Per i ricorsi notificati dal 17 settembre 2011, il Ricorrente è tenuto a depositare, per la costituzione in giudizio, la nota contenente la richiesta di iscrizione a ruolo del ricorso tributario, ai sensi dell'art. 22, comma 1, D. Lgs. 546/1992) nel registro generale dei ricorsi. La nota di iscrizione a ruolo è predisposta in base a un modello diffuso dal MEF, Ministero dell'Economia e delle Finanze, suddiviso in diversi moduli. Le informazioni richieste sono diverse. Il modulo è riportato di seguito.



DIPARTIMENTO DELLE Finanze
DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

MEF Ministero dell'Economia e delle Finanze

Commissione Tributaria

Provinciale/di 1° Grado di _____

Nota di iscrizione a ruolo

DA COMPILARE IN STAMPATELLO
(art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 546/92)

PROPONENTE

☐ Contribuente ☐ Ente impositore/Società di riscossione

Richiesta di iscrizione al Registro Generale dei Ricorsi per:

☐ Ricorso introduttivo ☐ Ricorso per ottemperanza ☐ Ricorso per riassunzione

☐ Ricorso per revocazione ☐ Richiesta provvedimenti cautelari (sequestro – ipoteca)

☐ Altro _____

presentata istanza di sospensione	☐ si	☐ no
presentata richiesta di trattazione in pubblica udienza	☐ si	☐ no
esperita la procedura di Reclamo-Mediazione prevista dall'art. 17-bis del D.Lgs. 546/92	☐ si	☐ no
Numero allegati al ricorso	☐☐☐	

Nel frontespizio è necessario indicare il motivo del deposito, il valore della controversia e l'importo del contributo unificato versato, applicando la ricevuta di versamento.

VALORE DELLA CONTROVERSIA

Importo del tributo oggetto del contenzioso al netto degli interessi e delle sanzioni

Euro ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐ , ☐☐

Valore indeterminabile ☐

Importo delle sanzioni (*) Euro ☐☐☐☐☐☐☐ , ☐☐

(*) importo di riferimento in caso di controversia avente per oggetto esclusivamente l'irrogazione di sanzioni

CONTRIBUTO UNIFICATO

IMPORTO CONTRIBUTO UNIFICATO Euro ☐☐☐☐☐☐☐ , ☐☐

MODALITA' ED ESTREMI DI PAGAMENTO

☐ F23

☐ Conto corrente postale

☐ Contrassegno

Spazio per applicare il contrassegno

PRENOTAZIONE A DEBITO ☐ GRATUITO PATROCINIO ☐

Il valore del contributo unificato tributario è determinato attualmente in base alla seguente tabella:

Valore	Importo del contributo
Controversie di valore fino ad Euro 2.583,28	**€ 30,00**
Controversie di valore superiore ad Euro 2.583,28 e fino ad euro 5.000,00	**€ 60,00**
Controversie di valore superiore ad Euro 5.000,00 e fino ad euro 25.000,00	**€ 120,00**
Controversie di valore superiore a euro 25.000,00 e fino a euro 75.000,00	**€ 250,00**
Controversie di valore superiore a 75.000,00 e fino a euro 200.000,00	**€ 500,00**
Controversie di valore superiore ad Euro 200.000,00	**€ 1.500,00**

Nel modello vanno poi indicati i dati anagrafici del ricorrente e, eventualmente, quelli del Difensore tecnico.

Modulo dati della parte ricorrente

Cognome - Denominazione o Ragione sociale/Ente impositore:

Nome:

Data di nascita / / Luogo di nascita

Codice fiscale/Partita Iva:

Residenza o sede legale del contribuente/Indirizzo dell'Ente

Indirizzo di posta elettronica certificata:

NATURA GIURIDICA DEL CONTRIBUENTE (riportare il codice della tabella A)

Rappresentante legale della società:

Cognome e Nome:

Codice fiscale/Partita Iva:

Difensore parte ricorrente:

Cognome e Nome:

Codice fiscale/Partita Iva:

Domiciliazione

Il domicilio viene eletto presso il:

☐ Contribuente ☐ Difensore ☐ Rappresentante ☐ Altro

(2) Cognome e Nome /Denominazione o Ragione sociale:

Domicilio eletto

Indirizzo di posta elettronica certificata:

Risulta poi necessaria l'indicazione dei dati anagrafici della Parte resistente, Ufficio dell'Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto impositivo impugnato. Va infine specificato se la domiciliazione è costituita presso il Difensore oppure al domicilio del Contribuente ricorrente.

NUMERO PARTI RESISTENTI

Modulo n. _____ (3)

Modulo dati della parte resistente

RICORSO NOTIFICATO IN DATA / /

Denominazione Ente impositore/Cognome contribuente:

Nome contribuente:

Data di nascita / / Luogo di nascita

Codice fiscale/Partita Iva:

Indirizzo dell'Ente/Residenza o sede legale del contribuente:

NATURA GIURIDICA DEL CONTRIBUENTE (riportare il codice della tabella A)

(4) **Difensore parte resistente:**

Cognome e Nome:

Codice fiscale/Partita Iva:

(4) **Domiciliazione**

Il domicilio viene eletto presso il:

☐ Contribuente ☐ Difensore ☐ Altro

(5) Cognome e Nome:

Domicilio eletto

Indirizzo di posta elettronica certificata:

Nella parte finale del modulo vanno indicati i riferimenti dell'atto impugnato, inclusi numero, denominazione, periodo d'imposta, importo dell'atto, denominazione dell'Ufficio impositore.

L'ultima specifica del modello riguarda l'indicazione della materia oggetto del ricorso.

Appare necessario sottolineare che l'omessa o tardiva presentazione della nota di iscrizione a ruolo "*non costituisce causa di inammissibilità del ricorso, ma impedisce l'iscrizione dello stesso nel registro generale*"[75].

Modulo dati relativi agli atti impugnati

Atto impugnato

Emesso da

☐ Agenzie fiscali ☐ Regione/Provincia/Comune ☐ Società di riscossione ☐ Altri Enti

Denominazione dell'ufficio impositore:

Denominazione dell'atto (vedi tabella B):

Numero atto impugnato:

Periodo di imposta: /

Importo dell'atto: , euro

Dati della sentenza (in caso di ricorso per ottemperanza, per riassunzione o per revocazione)

Numero data deposito / /

(6) Predisporre un modulo dati per ogni atto impugnato, numerandolo progressivamente nell'apposito spazio

[75] Comm. trib. prov. di Verbania, Sentenza n. 26/2012.

Materia oggetto del ricorso

Per ogni atto impositivo impugnato, è necessario segnalare almeno una delle voci relative alle materie procedimentali e una delle voci relative ai tributi, scegliendo quelle maggiormente rappresentative della materia del contendere.

MATERIA PROCEDIMENTALE

- ☐ Accertamento imposte
- ☐ Agevolazioni
- ☐ Condono
- ☐ Misure Cautelari
- ☐ Rimborso
- ☐ Riscossione
- ☐ Violazioni e sanzioni
- ☐ Altro

TRIBUTI

☐ **Bollo**

☐ **Concessioni governative**

Catasto
- ☐ Rendita catastale
- ☐ Estimi catastali e classamento
- ☐ Catasto-Altro

Demanio
- ☐ Demanio idrico
- ☐ Demanio marittimo
- ☐ Demanio storico-artistico
- ☐ Patrimonio disponibile e indisponibile
- ☐ Demanio – Altro

☐ **COSAP**

Dogane
- ☐ Accise armonizzate – alcol e bevande alcoliche
- ☐ Accise armonizzate - Prodotti energetici (gas naturale, benzina, gasolio ecc..)
- ☐ Accise armonizzate - Energia elettrica
- ☐ Accise non armonizzate - (oli e bitumi di petrolio)
- ☐ Dazi
- ☐ IVA Importazione
- ☐ Tasse ambientali: emissione di anidride solforosa e ossidi di azoto
- ☐ Dogane – Altro

IVA
- ☐ Aliquote
- ☐ Crediti d'imposta
- ☐ Operazioni imponibili
- ☐ Operazioni non imponibili
- ☐ Operazioni escluse
- ☐ Operazioni esenti
- ☐ Regimi speciali
- ☐ Territorialità
- ☐ Scambi comunitari ed extracomunitari
- ☐ Iva – Altro

☐ **Giochi e lotterie**
☐ **ICI**
☐ **ICIAP**
☐ **ILOR**

Ipotecarie e catastali
- ☐ Imposta ipotecaria
- ☐ Imposta catastale
- ☐ Tributi speciali catastali
- ☐ Ipotecarie e catastali – Altro

☐ **Imposta sulle assicurazioni**
☐ **Intrattenimenti**
☐ **INVIM**
☐ **IRAP**

IRES (ex IRPEG)
- ☐ Aliquote
- ☐ Conferimenti d'azienda
- ☐ Consolidato
- ☐ Crediti d'imposta
- ☐ Doppia imposizione
- ☐ Enti non commerciali
- ☐ Liquidazione ordinaria
- ☐ Liquidazione coatta e fallimento
- ☐ Operazioni straordinarie
- ☐ Paesi a fiscalità privilegiata
- ☐ Società di comodo
- ☐ Società ed enti non residenti
- ☐ Trust
- ☐ Ires (ex Irpeg) - Altro

IRPEF
- ☐ Addizionale regionale Irpef
- ☐ Addizionali comunale Irpef
- ☐ Aliquote
- ☐ Crediti d'imposta
- ☐ Detrazioni d'imposta
- ☐ Oneri deducibili
- ☐ Redditi di impresa (regime ordinario)
- ☐ Redditi di impresa (regimi sempl. e particol.)
- ☐ Redditi di lavoro dipendente e assimilati
- ☐ Redditi di lavoro autonomo
- ☐ Redditi fondiari
- ☐ Redditi di capitale
- ☐ Irpef - Altro

☐ **Pubblicità e pubbliche affissioni**
☐ **Registro**
☐ **Successioni e donazioni**
☐ **TARSU/TIA**
☐ **Tasse automobilistiche**
☐ **Tassa sui contratti di borsa**
☐ **TOSAP**
☐ **Tabacchi e fiammiferi**
☐ **Radiodiffusioni**

Altri tributi
- ☐ Addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica
- ☐ Addizionale provinciale sul consumo dell'energia elettrica
- ☐ Addizionale regionale all'imposta erariale di consumo sul gas metano e imposta sostitutiva sulle utenze esenti (ARISGAM)
- ☐ Canone per l'installazione degli impianti pubblicitari (CIMP)
- ☐ Canone per raccolta, depurazione e scarico delle acque
- ☐ Contributo unificato
- ☐ Diritto annuale CCIAA
- ☐ Imposta di scopo per realizzazione opere pubbliche (ISCOP)
- ☐ Imposta di soggiorno
- ☐ Imposta provinciale di trascrizione (IPT)
- ☐ Imposta regionale sulla benzina per autotrazione
- ☐ Imposta regionale sulle conc.ni statali beni demanio marittimo
- ☐ Imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile
- ☐ Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili
- ☐ Imposta sulle concessioni statali
- ☐ Imposta comunale su pubblicità e pubbliche affissioni (ICPDPA)
- ☐ Tasse automobilistiche regionali
- ☐ Tassa di abilitazione all'esercizio professionale
- ☐ Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali
- ☐ Tassa regionale per il diritto allo studio universitario
- ☐ Tassa sulle concessioni regionali
- ☐ Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione, igiene dell'ambiente (TEFA)
- ☐ Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi

☐ **Altri tributi erariali** _____
☐ **Altri tributi locali** _____

Appare utile sottolineare che la presentazione del ricorso non è motivo di sospensione automatica dell'atto impositivo, pertanto il Contribuente, che ritenga che dall'atto impugnato possa derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere, ai sensi dell'art. 47 d.lgs. n. 546/92, alla Commissione Tributaria, la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre Parti e depositato in segreteria, sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 546/92.

3.4.1 L'assistenza tecnica in giudizio

Per la Parte ricorrente[76] la regola generale prevede un obbligo di farsi rappresentare e difendere in giudizio da un Professionista abilitato alla difesa tecnica. In quanto di carattere tecnico la difesa non è riservata solamente agli Avvocati, ma anche da altri Professionisti abilitati in Albi di specifica competenza, quali Dottori Commercialisti, Ragionieri (o anche Geometri, Architetti o Ingegneri in materie specifiche, prevalentemente catastali).

Vi sono però due eccezioni:

1) Controversie minori, quando l'importo è inferiore a Euro 2.538 (pari a cinque m00ilioni di Lire) è consentito al Ricorrente di andare in giudizio autonomamente e quindi presentare il ricorso senza alcun difensore.
2) Ammessa la difesa personale (o "autodifesa") per quei Soggetti abilitati alla difesa di altrui persone. Il Professionista può andare in giudizio anche in proprio.

In sintesi accade che, mentre il Ricorrente deve essere sempre assistito, sia in I grado, sia in II grado di norma da un Difensore tecnico:

- in I grado la Parte Resistente (Amministrazione finanziaria, Equitalia, Comune, Provincia o Regione) compare in giudizio senza necessità di un Difensore tecnico;
- in II secondo grado, l'Ufficio della Agenzia delle Entrate è assistito dall'Avvocatura dello Stato e tutti gli altri Enti sono assistiti da un Difensore tecnico abilitato.

Qualora sia obbligatoria l'assistenza tecnica, si potrebbe verificare il caso, comunque sanabile, per cui la Parte non abbia conferito (anteriormente alla proposizione del ricorso) idoneo mandato professionale a un tecnico. La sentenza n. 29587 del 29.12.2011 Cass., sez. trib., ha previsto infatti l'ammissibilità del conferimento di incarico professionale in momento successivo perché l'assistenza tecnica costituisce un interesse a favore del Contribuente, considerato

[76] Art. 12, D. Lgs. 546/1992: "*le parti diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato*".

dall'ordinamento italiano degno di tutela. Un'eventuale sentenza pronunciata senza che si sia rilevato il difetto di rappresentanza non sarebbe pertanto nulla. Peraltro tale rilievo costituisce solo un dovere, in capo al giudice tributario, di rilevarlo. L'unico caso in cui si potrebbe verificare l'inammissibilità del ricorso è quello in cui il giudice tributario rilevi il difetto di rappresentanza, inviti la Parte a munirsi di idonea assistenza e la Parte non provveda entro il termine fissato per la nomina dello stesso o per la regolarizzazione della procura.

Il conferimento dell'incarico può essere conferito "*sia per un singolo giudizio, una sua fase ovvero un determinato atto processuale (c.d. procura speciale), sia per una serie indefinita di processi (c.d. procura generale). In quest'ultimo caso è necessario l'atto pubblico (art. 2699 c.c.) o la scrittura privata autenticata (art. 2703 c.c.)*"[77]. Il conferimento di procura generale determina la necessità di menzione nel ricorso e di deposito nel fascicolo di parte, al contrario della procura speciale, che può essere anche apposta in calce o a margine del ricorso o conferita oralmente in occasione dell'udienza pubblica, con conseguente iscrizione a verbale.

Controversa appare la questione relativa alla durata del conferimento della procura speciale nel caso del protrarsi del giudizio nei diversi gradi. In assenza di una espressa previsione normativa si è portati a ritenere che la procura si esaurisca al termine del grado di giudizio per cui è stata conferita.

Nel caso di conferimento di procura a più difensori, la notifica degli atti processuali può avvenire indifferentemente al domicilio di uno dei difensori, così come indicato dalla Corte di Cassazione, trib., sentenza n. 243 del 19.06.2003.

La legittimazione del soggetto incaricato risulta fondamentale ai fini dell'ammissibilità del ricorso, nel caso di accertamento del difetto di legittimazione, ad esempio per non autenticità della firma, il ricorso viene dichiarato inammissibile. Appare inoltre necessaria l'indicazione delle generalità del ricorrente e del difensore indipendentemente dalla leggibilità delle firme apposte, la sola mancanza di tali dati comporterebbe infatti la nullità del ricorso.

I casi più gravi relativi al difetto di assistenza tecnica che conducono all'inammissibilità del ricorso sono pertanto i seguenti:

[77] A. Lattanzio, op. cit., pag. 162

- difetto di sottoscrizione da parte del difensore;
- sottoscrizione effettuata da un difensore non abilitato all'assistenza tecnica;
- procura non valida e mancato conferimento successivo, a seguito di intimazione del giudice[78].

3.4.2 Sistema Informativo della Giustizia Tributaria – SI.GI.T.

Il SI.GI.T. – Sistema Informativo della Giustizia Tributaria, mediante la pubblicazione dell'applicazione web "*Telecontenzioso*", è stato avviato nel mese di febbraio 2010 il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, quanto è stato dato inizio alla sperimentazione del Processo Tributario Telematico presso la Commissione tributaria provinciale e quella regionale del Lazio. Il progetto del Processo Tributario Telematico è scaturito dal Protocollo d'intesa siglato, il 23 dicembre 2009, dal Dipartimento delle Finanze, con il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, l'Agenzia delle Entrate e il

[78] A. Lattanzio, op. cit., pagg. 166-167: "*quanto alla leggibilità della sottoscrizione della procura alle liti conferite da una persona giuridica, la Cassazione (SS.UU., 3.2.2005, n. 4820) ha affermato i seguenti principi:*

a) l'identificabilità della persona fisica che ha conferito la procura per conto di una società avente la personalità giuridica deve essere garantita in modo da consentire di verificare se il conferente è dotato dei poteri di rappresentanza;

b) l'illegibilità della firma è irrilevante quando il nome del sottoscrittore risulti dal testo della procura stessa o della certificazione d'autografia resa dal difensore, ovvero dal testo di quell'atto, ed anche quando detto nome sia con certezza desumibile dall'indicazione di una specifica funzione o carica, che ne renda identificabile il titolare per il tramite dei documenti di causa o delle risultanze del registro delle imprese;

c) la questione della identificabilità, in assenza delle condizioni sopra indicate, più essere sollevata solo dalla controparte e non d'ufficio dal giudice, essendo riconducibile l'incertezza sull'identità del sottoscrittore alle nullità del c.d. relative previste dall'art. 157 c.p.c., il cui comma 2, ne richiede la denuncia con la prima istanza o difesa successiva;

d) a questo fine è sufficiente la precisazione ad opera del difensore del nome del sottoscrittore della procura, mentre la produzione di documentazione idonea a provare il potere di rappresentanza del soggetto oramai identificato è necessaria solo in un momento ulteriore ed eventuale, se la controparte, conosciuto quel nome, metta in discussione la sua posizione di rappresentante delle società;

e) *l'eventuale permanenza della situazione di incertezza per la mancanza, l'inadeguatezza o l'equivocità del chiarimento in replica alla deduzione del convenuto implica l'invalidità della procura, con l'inammissibilità dell'atto in forza della stessa redatto, dato che il perdurare della non identificabilità del sottoscrittore si traduce in carenza di requisito soggettivo, per l'impossibilità di stabilire la paternità della dichiarazione di conferimento dello* ius postulandi".

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, esteso il 1° giugno 2010 al Consiglio Nazionale Forense.

Il nuovo applicativo informatico, in fase di sperimentazione, che permette l'interazione telematica delle procedure del contenzioso tributario, si basa sull'uso della posta elettronica certificata (PEC) e della firma digitale e, consentirà, tra l'altro:

- il deposito telematico presso le Commissioni tributarie dei ricorsi e degli altri atti processuali;
- la comunicazione del dispositivo delle sentenze alle parti;
- l'accesso telematico delle parti al fascicolo informatico del processo.

Il Processo Tributario telematico è stato istituito con l'intento di ridurre in modo significativo tempi e costi del contenzioso, nel rispetto dei criteri di efficienza, efficacia, economicità e trasparenza dell'azione amministrativa, la procedura è stata introdotta a mezzo del D. L. n. 98/2011, convertito nella L. n. 111/2011, con il comma 1-bis all'art. 16 del D. Lgs. n. 546/1992. La notifica dei ricorsi e il deposito degli atti in via telematica sono stati attivati in fase sperimentale presso la Commissione tributaria di Roma, senza, però, ancora attribuire valore legale agli atti processuali telematici. Per effetto delle modifiche apportate, le comunicazioni potranno avvenire in via telematica, mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata. A tal fine, è anche previsto che:

a) l'indirizzo della casella PEC del difensore delle parti del paese indicato nell'atto introduttivo del giudizio articolo 16, comma uno bis, della D. Lgs. 546/1992;

b) l'omissione dell'indicazione della casella pecca del difensore comporta una maggioranza del 50% del contributo unificato (articolo 13, comma 3-bis, della D. P. R. n. 115/2002).

Il D.M. 26.4.2012 ha stabilite le regole operative per l'invio informatico telecomunicazioni delle prime commissioni tributarie aderenti al progetto, con successivi decreti le disposizioni sulle comunicazioni informatiche saranno estese alle altre segreterie.

Le nuove modalità di comunicazione dovranno essere osservate per le comunicazioni da effettuare a decorrere dal 15.05. 2012 (data di entrata in vigore del provvedimento), relativamente ai ricorsi notificati a decorrere dal 7.7.2011.

Tuttavia, la Parte, mediante istanza, può chiedere che le nuove modalità di comunicazione siano applicate anche ricorsi pendenti al 7.72011.

Il decreto riguarda le comunicazioni della segreteria, quindi non le notificazioni delle Parti come la notifica del ricorso, dell'appello o della sentenza. L'articolo 2,comma 1, della D. M. 26.4. 2012 stabilisce che le regole tecniche individuali sono strumentali alle comunicazioni di cui all'articolo 16, comma 1-bis del D. Lgs. 546/92.

A titolo esemplificativo, dovranno avvenire in via telematica:

- la comunicazione della data di udienza;
- la comunicazione del dispositivo della sentenza;
- la comunicazione del decreto che dichiara inammissibile il ricorso;
- la comunicazione del ricorso in ottemperanza;
- la comunicazione del rinvio dell'udienza.

Dal punto di vista operativo, la comunicazione elettronica avviene all'indirizzo PEC dichiarato dalla Parte nel ricorso o nel primo atto difensivo.

Ai sensi dell'articolo 5, comma 2, della D. M. 26.4.2012:

- L'indirizzo PEC dei professionisti deve coincidere con quello che essi in ottemperanza all'articolo 16, comma 7, del D. L. n. 185/2008, hanno comunicato ai propri ordini o collegi;
- Per i difensori rientranti nelle categorie residuali tra virgolette di cui all'articolo 12 della D. Lgs. 546/92, l'indirizzo deve coincidere con quello rilasciato ai sensi dell'art. 1 del D. P. R. 6.5.2009, ovvero altro indirizzo PEC rilasciato da un gestore in conformità a quanto stabilito dalla D.P. R. 11.2.2005. n.68.

Qualora l'email venga rispedita al mittente, la comunicazione verrà eseguita mediante le ordinarie forme stabilite dagli articoli 16 17 del decreto legislativo 546/1992. Nel caso in cui l'indirizzo della casella PEC risulti errato ovvero l'indicazione sia omessa, le segreterie possono utilizzare gli elenchi di cui agli articoli 6, 7 e 8 del D.L. 185/2008.

La variazione dell'indirizzo PEC ha efficacia dal decimo giorno successivo a quello in cui notificata l'ufficio della segreteria del giudice tributario (art.6del DM 26.4.2012).

3.5 Costituzione in giudizio della Parte resistente

L'art. 23 del D. Lgs. 546/1992, modellato sugli artt. 166 e 167 c.p.c., rubricato "*costituzione in giudizio della parte resistente*", prevede che l'Ufficio del Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si debba costituire in giudizio entro il termine perentorio di sessanta giorni[79] dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale. Anche in questo caso, al pari della costituzione in giudizio della Parte ricorrente, la costituzione della Parte resistente deve essere effettuata presso la segreteria della Commissione adita mediante deposito del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Il terzo comma dell'art. 23, dispone inoltre che "*nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa*".

Nel caso di mancata costituzione tempestiva del Resistente si determinano tre effetti pregiudizievoli:

- "*impossibilità di opporsi agli atti precedenti alla costituzione compiuti dalle altre Parti;*
- *perdita del diritto a vedersi notificare gli atti processuali dei quali ricevono comunicazione o hanno immediata conoscenza le Parti costituite, come la notifica dell'avviso di trattazione o il dispositivo della sentenza;*
- *impossibilità di presentare nel grado di appello domande e eccezioni non proposte in primo grado*"[80].

La mancata tempestiva costituzione in giudizio preclude in via incidentale, inoltre, la possibilità di esercizio di alcune facoltà quali:

[79] Al suddetto termine, come quello previsto per l'articolo 22 del D. Lgs n. 546/1992, si applica l'istituto della sospensione feriale dei termini, disciplinato dalla L. 7.10. 19 69, N. 742.
[80] G. Napoli, S. Rocchi, op. cit., pag. 302

- presentazione dell'istanza di chiamata in causa di terzi;
- deposito di atti e documenti;
- richiesta di discussione in pubblica udienza;
- proposta di eccezioni.

La costituzione del Ricorrente è un adempimento imprescindibile al fine dell'esistenza del processo tributario, la costituzione della Parte resistente invece è solamente eventuale. Il processo tributario, analogamente a quanto avviene nel processo amministrativo, non sono applicabili le regole del c.p.c sulla contumacia, sicché il processo tributario può rivolgersi senza partecipazione della Parte resistente. Tenendo conto del diritto costituzionale alla difesa nel contraddittorio, è stata prospettata l'applicabilità dell'art. 291, comma 1, c.p.c., il quale stabilisce che se "il convenuto non si costituisce il giudice rileva un vizio della notificazione della citazione, fissa l'attore un termine per rinnovarla". Questa impostazione è sembrata in contrasto con la disciplina della fase introduttiva del giudizio tributario, con la precisazione che la richiamata nullità della notifica del ricorso a controparte, vizio dal quale dipende la mancata costituzione della Parte resistente, provoca la declaratoria di inammissibilità del ricorso e non una remissione in termini per la rinnovazione della modificazione.

3.6 Produzione di documenti e motivi aggiuntivi

L'art. 24 del D. Lgs. 546/1992, rubricato "*produzione di documenti e motivi aggiunti"* prevede che "*i documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti*".

Qualora una delle due Parti venga a conoscenza e in possesso, successivamente al deposito del ricorso, di ulteriori documenti utili alla definizione del giudizio, l'art. 24 concede l'ammissibilità dell'integrazione anche delle motivazioni "*entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito*".

Qualora sia stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione stessa in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. Tale circostanza produce un rinvio della trattazione o dell'udienza ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.

La ratio nella norma in oggetto risiede nella volontà del legislatore di assicurare un pieno diritto di difesa al ricorrente e garantire la disponibilità di una completezza di informazioni nel contraddittorio.

3.7 Fissazione della data di trattazione e avviso

L'art. 30 del D. Lgs. 546/1992 disciplina la "Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione", prevedendo che il Presidente della Commissione tributaria, scaduto il termine per la costituzione delle Parti, debba fissare la trattazione della controversia, nominando il relatore. Il successivo art. 31, rubricato "Avviso di trattazione", dispone che la segreteria della Commissione tributaria dia "*comunicazione alle Parti costituite della data di trattazione almeno trenta giorni liberi prima della trattazione stessa. Uguale avviso deve essere dato quando la trattazione sia stata rinviata dal presidente in caso di giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze del servizio*".

Nel caso di omessa comunicazione ad una o entrambe le Parti della data di discussione della controversia, non determina solamente una mera irregolarità, ma la nullità dei successivi atti e della sentenza di appello, in quanto la comunicazione è indispensabile per assicurare l'esercizio del diritto di difesa e del principio del contraddittorio (Cass., trib., 06.05.2005, n. 15771).

L'obbligo di comunicazione dell'avviso di trattazione è contenuto nell'art. 31 del D. Lgs. n. 546/1992, che contiene la previsione che la segreteria della Commissione tributaria dia comunicazione alle Parti ritualmente costituite della data fissata per la trattazione della controversia almeno trenta giorni liberi prima della data stabilita; tale disposizione, prevista per il giudizio di primo grado, è applicabile anche al procedimento di appello di cui all'articolo 61 del medesimo Decreto.

La segreteria della Commissione tributaria è tenuta a dare comunicazione alle sole Parti ritualmente costituite in giudizio del giorno fissato per la trattazione della controversia, almeno trenta giorni liberi prima della data stabilita. L'avviso di trattazione deve contenere, a pena di nullità, la data (anno, mese, giorno e ora) di trattazione necessaria (udienza pubblica o camera di consiglio) per la produzione eventuale in tempo utile di documenti e memorie.

Nel predetto termine di trenta giorni liberi, diversamente dai termini normali, non si computano il giorno iniziale della ricevuta comunicazione (dies a quo) né

quello finale della data di trattazione (dies a quem), considerato che tra la ricezione della comunicazione e l'udienza di trattazione devono intercorrere trenta giorni completi.

La comunicazione della data fissata per la trattazione dell'udienza costituisce una fase importante nel giudizio tributario, attesa la centralità della posizione attribuita all'udienza di trattazione.

Nel giudizio tributario la trattazione della controversia avviene di regola in camera di consiglio senza la presenza delle Parti, e la discussione costituisce una eccezione nel caso in cui una delle Parti (in genere il Ricorrente) ne abbia fatto espressa richiesta, così come previsto dall'articolo 33, comma 1, del D. Lgs n. 546/1992. Tale richiesta può essere avanzata dalla Parte solamente con apposita istanza (presentata su un atto separato o in allegato all'atto introduttivo del giudizio) da depositare nella segreteria e notificare alle altre Parti costituite, almeno dieci giorni prima della data fissata per la trattazione. A tal proposito, la giurisprudenza della Corte costituzionale (sentenza n. 141 del 1998) ha ritenuto che l'articolo 128 c.p.c., il quale dispone la pubblicità dell'udienza a pena di nullità dell'intero procedimento, sia applicabile anche al processo tributario, prevedendo la proponibilità dell'istanza di discussione in pubblica udienza sin dalla presentazione del ricorso.

Nell'ipotesi in cui l'avviso di trattazione risulti incompleto o irregolare, l'onere della prova spetta alla Parte denunciante e la Commissione tributaria non può pronunciare la nullità del medesimo avviso ove la Parte denunciante ometta di produrre in giudizio la prova di tale incompletezza. La Commissione tributaria regionale, in seguito all'accoglimento della nullità dell'avviso di trattazione ex articolo 59, comma 1, lett. b), del D. Lgs. n. 546 del 1992, previo assorbimento degli altri motivi di gravame, deve rimettere la causa alla Commissione tributaria provinciale al fine della rinnovazione del giudizio.

Resta ferma la possibilità, per la parte ricorrente, di presentare al Presidente della sezione apposita istanza di fissazione d'udienza al fine di sollecitare lo svolgimento del processo.

L'assolvimento dell'obbligo della comunicazione da parte della Segreteria della Commissione tributaria appare quindi rilevante ai fini dell'assicurazione del

contraddittorio tra le Parti sancito dalla Costituzione all'articolo 24. In tale disposizione viene stabilito, infatti, al secondo comma, che "*la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento*". Tale norma, che sancisce l'inviolabilità del diritto di difesa, si riferisce alla tutela processuale dei diritti delle Parti e se ne può individuare la violazione solo quando il legislatore limiti in modo ingiustificato la difesa processuale di un diritto dallo stesso attribuito. Il contraddittorio, da intendere come un aspetto indefettibile del diritto di difesa, rientra tra le condizioni che regolano l'esercizio dell'azione, rappresenta l'espressione stessa del giudizio in generale ed è comune a ogni tipo di processo (ogni procedimento contenzioso), poiché l'azione su cui si fonda è essenzialmente bilaterale, ovvero prevede un rapporto tra soggetti, e la conseguente esigenza di tutela in ordine a tale rapporto.

3.8 Deposito di documenti, memorie e brevi repliche

L'art. 32, rubricato "*deposito di documenti e di memorie*", prevede la possibilità per le Parti di depositare, presso la Segreteria della Commissione tributaria, documenti fino a venti giorni liberi[81] prima della data di trattazione. Per quanto concerne invece le memorie illustrative (con tante copie quante sono le altre Parti) è facoltà delle Parti il deposito fino a dieci giorni liberi prima della data di trattazione. Il termine è ridotto a cinque giorni nel caso in cui la controversia sia trattata in camera di consiglio sono consentite per il deposito di brevi repliche scritte.

La perentorietà dei termini comporta l'impossibilità, per il Giudice tributario, di tener conto di ulteriori elementi depositati tardivamente.

Nella fase processuale che intercorre tra la data di comunicazione dell'avviso di trattazione e la data di fissazione dell'udienza pubblica o della deliberazione in camera di consiglio, le Parti hanno la possibilità avvalersi di ulteriori strumenti difensivi:

a) il deposito di ulteriori documenti rispetto a quelli già allegati al momento della proposizione del ricorso, fino a 20 giorni liberi antecedenti la data di trattazione, elencati in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre Parti (artt. 22, 24 e 32 D. Lgs. n. 546/1992);

[81] I termini, per il compimento delle attività in questione sono ritenuti perentori, ancorché non dichiarati tali dalla legge, in quanto il fine è quello di realizzare il necessario contraddittorio tra le Parti e tra queste ed il giudice, nonché tutelare il diritto di difesa della Controparte attraverso lo svolgimento orale di eventuali repliche in udienza (se questa è pubblica) oppure il deposito di memorie di replica (se l'udienza avviene in camera di consiglio), almeno 5 giorni prima. L'eventuale mancata osservanza del termine determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, la circostanza che la controparte si sia costituita in giudizio senza nulla eccepire al riguardo. La possibilità di sanatoria, come previsto dall'art. 153 c.p.c., a seguito di acquiescenza è ammessa, difatti, soltanto con riferimento alla forma degli atti processuali, e non anche relativamente all'inosservanza dei termini perentori. Si ritiene in proposito che il legislatore, con le espressioni "memorie illustrative" (da depositarsi fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione) e "brevi repliche" (consentite fino a 5 giorni prima), abbia inteso evidenziare come questa sia una fase di precisazioni in cui le parti possono sviluppare motivi già dedotti ma non proporre motivi aggiunti (salvo, per il ricorrente, la possibilità di integrare i motivi del ricorso previsto dall'art. 24, c. 2, con le modalità previste dall'art. 24 c. 4).

b) il deposito di memorie illustrative con le copie per le altre Parti fino a 10 giorni liberi antecedenti la data di trattazione (art.32 D. Lgs. n. 546/1992);
c) brevi repliche scritte fino a 5 giorni liberi antecedenti la data della discussione, nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio (art. 32 D. Lgs. n. 546/1992).

DEPOSITO DI DOCUMENTI

Il deposito, qualora effettuato a mezzo del servizio postale, si ritiene tempestivo al momento della trasmissione, ossia non al momento della spedizione, ma al momento del deposito delle copie destinate alle altre Parti che devono avere, assieme al giudice, la garanzia di giorni liberi fissati dalla normativa.

È inoltre ritenuto ammissibile anche l'invio tramite fax a condizione che la trasmissione venga seguita dalla presentazione della copia cartacea nei termini di legge.

Poiché il D. Lgs. 546/92 non prevede alcuna comunicazione dell'avvenuto deposito di documenti e memorie a cura della Segreteria, la cui conoscenza rientra nel generale onere delle Parti di seguire le reciproche attività processuali mediante la consultazione del fascicolo processuale, rientra nella diligenza della Controparte, anche alla luce delle norme processuali che individuano i tempi e modi del deposito di documenti, prenderne visione e ritirare la copia dell'elenco dei documenti prodotti, depositata in Segreteria.

L'onere di contestazione è considerato un principio generale che informa il sistema processuale tenendo conto degli artt. 416 e 167 c.p.c. nonché del carattere dispositivo del processo sulla generale organizzazione per preclusioni successive, sul dovere di lealtà e probità posto a carico delle Parti dall'art. 88 c.p.c. e infine sul generale principio di economicità che deve sempre informare il processo..

Appare opportuno ricordare che i documenti a supporto del ricorso possono essere presentati:

a) in allegato al ricorso oppure altro atto del giudizio, appositamente elencati;

b) con ulteriore nota di deposito, presso la segreteria della Commissione. La nota di deposito va depositata presso la segreteria della Commissione tributaria in originale e tante copie quante sono le altre Parti.

INTEGRAZIONE DI MOTIVI

Quanto ad eventuali memorie aggiuntive o integrative dei motivi del ricorso, il loro deposito è subordinato all'esistenza di documenti "non conosciuti" dal Ricorrente ad opera delle altre Parti o per ordine della commissione. Ne consegue l'impossibilità da Parte del Contribuente, tranne che per questa eccezione, di integrare i motivi del ricorso.

L'integrazione dei motivi, debitamente sottoscritta deve essere proposta con le stesse modalità previste per il ricorso introduttivo:

a) notifica a tutte le parti in causa, nel termine di 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia del deposito dei documenti prima non conosciuti;

b) deposito nella segreteria della commissione, entro 30 giorni dalla notifica, a pena di inammissibilità.

Qualora nel momento in cui la Parte ha avuto notizia del deposito, è già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire alla Parte l'assolvimento degli adempimenti previsti dalla normativa. In questa circostanza il Giudice non ha alcun potere discrezionale in merito alla decisione di rinviare o meno la trattazione e dovrà prendere atto della dichiarazione della Parte interessata, a meno che non ritenga carente il requisito della novità dei documenti.

Le controparti, a loro volta, potranno depositare proprie memorie difensive, entro 60 giorni dalla notifica.

MEMORIE ILLUSTRATIVE

La memoria illustrativa, ha il fine di spiegare i contenuti delle memorie depositate per la costituzione in giudizio e deve contenere l'indicazione:

a) della Commissione tributaria cui è diretto;

b) del Ricorrente e del suo legale rappresentante;

c) dell'Ufficio del Ministero delle finanze o dell'Ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;

d) dell'oggetto del processo;

e) del numero di Registro Generale del Ricorso (R.G.R.);

f) della data di presentazione del ricorso;

g) della data di trattazione se è già nota;

h) dell'illustrazione dei motivi indicati nel ricorso introduttivo;

i) della sottoscrizione in originale dal Difensore del Ricorrente o della Parte.

La memoria illustrativa va depositata presso la segreteria della Commissione tributaria in originale e tante copie quante sono le altre parti, prima dell'udienza di trattazione.

BREVI REPLICHE SCRITTE

Le cc.dd. "*brevi repliche scritte*" sono ammesse solo nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio. Vanno depositate presso la Segreteria della Commissione tributaria in originale e tante copie quante sono le altre Parti.

4. LE IMPUGNAZIONI

4.1 I mezzi di impugnazione del processo tributario

Il primo grado del processo si chiude con sentenza che l'atto con la quale il giudice si pronuncia sulla domanda della Parte. La sentenza è emanata in nome del Popolo italiano ed è composta da due parti di cui una motivazionale e una dispositiva:

- la parte motivazionale consiste nel percorso logico giuridico che ha condotto il giudice a quella decisione e quindi i motivi di fatto e di diritto sulla quale si fonda, quindi possiamo dire che è uno strumento di controllo interno ed esterno dell'operato del giudice ed è un presupposto indefettibile della tutela del diritto di difesa delle Parti.
- la parte dispositiva è la pronuncia in senso stretto e può consistere nell'accoglimento totale o parziale e respingimento del ricorso.

La sentenza deve essere sottoscritta dal Presidente della Commissione tributaria del Cancelliere e del Giudice relatore. La sentenza deve essere poi depositata presso la Cancelleria e del dispositivo ne viene data comunicazione postale alle Parti del processo.

I mezzi di impugnazione costituiscono quell'insieme di strumenti giuridici messi a disposizione dall'Ordinamento italiano alle Parti processuali che sono risultate soccombenti in primo grado per permettergli di riesaminare i provvedimenti da esso ritenuti viziati. L'impugnazione si deve basare sulla motivazione espressa dalla sentenza emessa nel precedente grado. I riferimenti normativi si possono rintracciare sia nel Codice di Procedura Civile, dall'art. 323 all'art. 388, fatta eccezione dell'art. 337 c.p.c. e quanto disposto dal D. Lgs. 546/1992.

Le tipologie di mezzi d'impugnazione a disposizione del Contribuente sono di triplice natura:

- ricorso – appello innanzi alla Commissione tributaria regionale, avverso le sentenze emesse dalla Commissione tributaria provinciale;

- ricorso per Cassazione avverso le sentenze della Commissione tributaria regionale;
- revocazione,

4.2 L'appello

L'appello può essere definito "mezzo di impugnazione pieno", in quanto permette di rimettere in discussione quanto disposto dalla Commissione tributaria provinciale in primo grado. L'organo competente per il processo d'appello è la Commissione tributaria regionale con sede in ogni capoluogo di Regione.

L'atto con il quale viene proposta istanza, è definito ricorso in appello. Tale istanza va prodotta dalla Parte che ne abbia interesse, che si identifica con quella soccombente in tutto o in parte nel giudizio in primo grado. Può accadere che il giudice di primo grado dichiari soccombenti entrambe le Parti per diversi aspetti del contenzioso, tale caso viene definito "soccombenza reciproca parziale"; pertanto, il primo dei soccombenti che propone appello viene definito **appellante principale**, mentre il secondo "**appellante incidentale**".

Il ricorso in Commissione tributaria regionale non è obbligatorio, ma rimesso alla valutazione della Parte soccombente, sulla base delle motivazioni contenute nella sentenza stessa. Può infatti accadere che la Parte soccombente ritenga equa la sentenza di primo grado, non avendo vantaggio nel proporre ricorso. Difatti, non appare sempre vantaggioso proseguire il contenzioso, la conseguenza tra appello principale e appello incidentale può essere proposta solo in termini decadenziali previsti da legge, pertanto a seconda che la sentenza venga notificata o meno, si riscontrano due termini:

- Primo termine ordinario, (notifica dell'atto entro 60 gg)
- Secondo termine "lungo", (sentenza depositata in cancelleria avente termine di omissione).

- Il primo si ha quando la sentenza depositata in cancelleria notificata da una parte processuale all'altra parte processuale termina entro 60gg dalla data di notifica della sentenza.
- Nel caso in cui non ci sia notificazione, fa fede la disposizione della cancelleria con la data nel quale è stata depositata la sentenza. Quindi dalla data del deposito della sentenza decorre il termine perentorio di sei mesi.

- L'appello incidentale può essere presentato anche dopo il decorso dei termini perché l'appello incidentale è proponibile entro 60gg dalla notifica dell'appello principale.

L'appello incidentale presentato oltre i termini, però risulta comunque inammissibile nel caso in cui l'appello principale sia dichiarato, in via primaria inammissibile.

Il processo di appello è regolato da alcuni principi fondamentali, il più importante è il *divieto di mora*, che prevede l'impossibilità di introdurre nuovi elementi nel processo di appello rispetto al processo di primo grado.

Non si può proporre un petitum diverso al giudice d'appello rispetto a quello effettuato in primo grado, si può però chiedere la liquidazione degli interessi di mora. Il divieto di mora, si ha anche rispetto al motivo non si può cambiare di fronte al giudice di appello; esiste però un'eccezione che riduce fortemente il divieto di mora in quanto non si applica per prove documentali.

Il processo di appello, al pari di quello di primo grado, può presentare richiesta di discussione in pubblica udienza oppure può essere discusso in Camera di Consiglio, quindi senza la presenza delle Parti. In giudizio di appello può accadere, però, che il giudice d'appello non intenda rimettere la causa al giudice di primo grado, ciò accade nel caso in cui il giudice d'appello trova vizi che abbiano inficiato il giudizio di primo grado.

L'art. 59 del 546, dispone la più importante violazione riscontrabile nel contraddittorio di primo grado, ossia il caso in cui le Parti in causa non siano state messe nella condizione di difendersi. Nel processo di appello è prevista infatti la conciliazione giudiziale e, se pure non espressamente dalla legge, la Prassi consolidata e la Corte Costituzionale hanno previsto anche la sospensione cautelare della riscossione.

Nei casi in cui il Giudice d'appello emette una sentenza diversa da quella del Giudice di primo grado, la sentenza di questo ultimo, viene integralmente sostituita da quella del Giudice d'appello. In secondo grado è possibile invece impugnare in Cassazione la sentenza, ma non l'atto in sé.

In merito ai termini di impugnazione, si riporta di seguito una tabella riassuntiva:

TERMINI DI IMPUGNAZIONE		
APPELLO CASSAZIONE	**entro 60 giorni**	dalla eventuale notifica della sentenza a cura delle parti (a mezzo di ufficiale giudiziario, artt.137 seg.c.p.c.)
APPELLO CASSAZIONE	**entro 1 (+ 46 giorni della sospensione feriale dal 1 agosto al 15 sett.)**	dalla data del deposito in segreteria della sentenza (in caso di sentenza non notificata)
APPELLO CASSAZIONE ❖ **si applica solo ai processi iniziati in primo grado successivamente al 04 luglio 2009**	**entro 6 mesi**	dalla data del deposito in segreteria della sentenza (in caso di sentenza non notificata)

I termini per il ricorso in Commissione tributaria regionale e per quello in Cassazione, come si può facilmente desumere, sono i medesimi, appare inoltre utile sottolineare che decorrono dalla data del deposito della sentenza in segreteria, non dalla data della sentenza o della comunicazione del deposito.

In merito al contenuto del ricorso in appello, si rammentano gli elementi imprescindibili da riportare:

- L'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto
- l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto
- gli estremi della sentenza impugnata
- l'esposizione sommaria dei fatti
- l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione
- sottoscrizione da parte del Ricorrente e del professionista incaricato all'assistenza tecnica.

L'eventuale assenza anche di uno solo dei sopra citati elementi comporta l'inammissibilità del ricorso.

Se l'appello è proposto mediante spedizione postale, mediante messo comunale o mediante consegna (per il Contribuente) la costituzione in giudizio ad opera dell'appellante, a pena d'inammissibilità, dovrà avvenire mediante:

- dichiarazione della la conformità tra l'atto depositato in segreteria e quello spedito o consegnato (art.22, co.3, D. Lgs. n. 546/1992);
- conformità sostanziale e non formale.

È considerata causa d'inammissibilità dell'appello solo la effettiva difformità tra l'atto depositato e quello notificato.

Nei casi di contumacia dell'appellato, venendo a mancare in radice la possibilità di riscontrare e denunciare la difformità, "*si impone la declaratoria dell'inammissibilità dell'appello, in quanto, in caso contrario, la prescritta formalità risulterebbe priva di qualsiasi reale funzione*"[82] [83].

Il ricorso è proposto mediante notifica a mezzo posta con raccomandata A/R, senza busta alle altre parti costituite nel primo grado oppure mediante la notifica tramite ufficiale giudiziario (o tramite messo comunale).

Il destinatario del ricorso è il difensore della Controparte costituito (si ritiene, in giurisprudenza, legittima la notifica fatta alla Parte personalmente).

La copia del ricorso notificato a mezzo posta deve essere depositato entro trenta giorni nella Segreteria della Commissione tributaria regionale con allegata la copia della ricevuta di deposito o della spedizione o, se la notifica è effettuata mediante ufficiale giudiziario, deve essere depositato l'originale del ricorso notificato. Nella Segreteria, oltre al ricorso, è depositato il fascicolo del Ricorrente con i documenti e l'originale della sentenza.

Copia del ricorso, se la notifica è avvenuta per posta, deve essere altresì depositata presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale dove pendeva il primo grado, affinché questa possa inoltrare il fascicolo del giudizio (sempre nei trenta giorni pena l'inammissibilità).

[82] Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n.1174 del 22/01/2010
[83] Corte di Cassazione, Sez. Trib. sentenza n.5370 del 05/03/2010

La Controparte appellata deve costituirsi entro sessanta giorni da quando il Ricorso per l’appello è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.
La costituzione della Parte resistente è fatta mediante deposito presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.
Nelle controdeduzioni la Parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal Ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d' ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.

4.3 Il ricorso per Cassazione

Il terzo grado di giudizio, al pari degli altri processi (civili o penali), anche per il processo tributario, è di competenza della Suprema Corte di Cassazione, in Italia, infatti, tale organo è posto al vertice della giurisdizione ordinaria. Alla Cassazione la Legge attribuisce diverse funzioni, tra le principali vi sono quelle di assicurare «l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni». La Cassazione è deputata pertanto ad assicurare la certezza nell'interpretazione della legge (oltre ad emettere sentenze di terzo grado) è caratterizzata dalla impossibilità di conoscere ulteriori fatti in merito a una causa salvo quando essi risultino dagli atti già acquisiti nei precedenti gradi di giudizio. Peraltro anche quando ne viene a conoscenza ne può fare uso solamente per valutare i rimedi che la legge permette di utilizzare per motivare un ricorso presso la Corte stessa.

La possibilità di poter promuovere ricorso in Cassazione è subordinata alla presentazione di motivi, in materia civile, esclusivamente riguardanti:

- violazione del diritto materiale (errores in iudicando) o procedurale (errores in procedendo),
- vizi della motivazione (mancanza, insufficienza o contraddizione) della sentenza impugnata;
- motivi relativi alla giurisdizione.

Un regime simile è previsto per il ricorso in Cassazione in materia penale.

Nel caso in cui la Corte rilevi uno dei suddetti vizi, è tenuta a cassare la decisione del giudice del grado inferiore, e ad enunciare il principio di diritto che il provvedimento impugnato dovrà osservare. A tale principio il giudice di grado inferiore cui è rivolto il rinvio non potrà fare a meno di conformarsi quando procederà al riesame dei fatti relativi alla causa. In casi differenti, anche se simili o analoghi a quelli espressamente impugnati innanzi alla Corte di Cassazione, i principi espressi dalla Suprema Corte possono considerarsi dei "precedenti" influenti, ma i giudici delle giurisdizioni inferiori, non sono obbligati a conformarsi alle decisioni della Corte di Cassazione anche se questo accade nella maggioranza dei casi.

L'articolo 111 della Costituzione dispone che ogni cittadino può ricorrere alla Corte di Cassazione per violazione di legge contro qualunque provvedimento dell'autorità giudiziaria, senza dover esperire alcun appello in materia civile o penale, o contro qualunque provvedimento che limiti la libertà personale.

Alla Corte di Cassazione è anche attribuito il compito di stabilire la giurisdizione (indicare quando si crea un conflitto tra il giudice ordinario e quello speciale, italiano o straniero, chi abbia il potere di trattare la causa) e la competenza (risolvere un conflitto tra due giudici di merito).

La sentenza delle commissioni tributarie sono impugnabili dinnanzi alla Suprema Corte di Cassazione ai sensi dell'art. 62 D. Lgs. 31 del Dicembre del 1992 n. 546, il quale stabilisce l'applicabilità del ricorso al procedimento delle norme del codice civile.

Il ricorso in cassazione è proponibile per i seguenti motivi indicati nell'art. 360:

- per motivi attinenti alla giurisdizione,
- per la violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza,
- per violazione e falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali e di lavoro,
- per nullità della sentenza o del procedimento,
- per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso per il giudizio.

Le questioni di fatto non possono essere impugnate innanzi al giudice di Cassazione, il Ricorrente non può esprimersi e ricorrere in merito della decisione di fatto, ma può sollevare solo questioni di diritto o questioni che riguardano la motivazione.

Il ricorso per Cassazione deve essere sottoscritto a pena di inammissibilità da un Avvocato iscritto nell'apposito Albo dei Cassazionisti munito di procura speciale. Il termine per proporre il ricorso in cassazione è quello brave di 60 giorni dalla notificazione della sentenza della Commissione tributaria regionale. Se la sentenza non è notificata il ricorso deve essere predisposto entro 6 mesi.

I ricorsi sono esaminati preliminarmente dal primo Presidente che separa i ricorsi da mandare alle sezioni unite rispetto a quello che vanno alla c.d. "sezione filtro". Il Relatore della "sezione filtro" se ritiene che la causa possa essere decisa in Camera di Consiglio deposita in cancelleria una concisa relazione.

L'udienza dinnanzi alla sezione filtro si svolge in Camera di Consiglio. Alle Parti sono notificate solamente la data dell'udienza e la relazione. Se la "sezione filtro" non definisce il giudizio la causa è assegnata alla sezione V, che è delegata alla trattazione delle cause tributarie. Non vi è in Cassazione una fase istruttoria per cui la causa viene discussa in una unica udienza.

Il giudizio di Cassazione nel caso in cui venga accolto il ricorso, si conclude con una sentenza che annulla la sentenza impugnata, senza rinvio o con rinvio alla Commissione tributaria regionale, la Corte pronuncia un'ordinanza in Camera di Consiglio quando accoglie o rigetta il ricorso per manifesta fondatezza.

IL GIUDIZIO DI RINVIO

La Cassazione rinvia alla Commissione tributaria regionale quando accerta anomalie del giudizio svoltosi in primo grado e "cassa" una sentenza della commissione tributaria regionale che avrebbe dovuto rinviare ed erroneamente non ha rinviato alla Commissione tributaria provinciale. Il prototipo del giudizio di rinvio in senso proprio o "prosecutorio" si ha quando la Cassazione rinvia per aver riscontrato nella sentenza impugnata i vizi riferiti n. 3 all'art. 360 del codice civile.

4.4 La revocazione

La revocazione è un mezzo di impugnazione che si propone al medesimo giudice che ha emesso la sentenza da revocare, si fonda sul presupposto che i vizi della sentenza siano tanto gravi ed evidenti da far ritenere che la sentenza impugnata sarà riformata dallo stesso giudice che l'ha pronunciata. La revocazione è un mezzo di impugnazione "a critica vincolata" proponibile per i motivi indicati tassativamente dall'art. 395 del codice di procedura civile quali:

1) "*se la sentenza sono l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra;*
2) *se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza, o che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza;*
3) *se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per cause di forza maggiore o per fatto dell'avversario;*
4) *se la sentenza è l'effetto di errore di fatto risultante dagli atti della causa. Vi è questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non costituì un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare;*
5) *se la sentenza è contraria ad altre precedenti avente fra le parti autorità di cosa giudicata, perché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;*
6) *se la sentenza è l'effetto del dolo del giudice accertato con sentenza passata in giudicato*"[84].

In particolare si evidenzia il caso indicato dal n. 4 dell'articolo sopra riportato in quanto correlato a una "*svista, una falsa rappresentazione della realtà rilevabile sulla scorta del mero raffronto tra la sentenza impugnata e gli atti o documenti del giudizio senza che si debba, perciò, ricorrere all'utilizzazione di argomentazioni induttive o a*

[84] Art. 395, c.p.c.

particolari indagini che impongano una ricostruzione interpretativa degli atti medesimi. Deve trattarsi di «un errore meramente percettivo che in nessun modo coinvolga l'attività valutativa di situazioni processuali esattamente percepite nella loro oggettività»[85]»[86].

L'errore oggetto di revocazione deve essere però correlato a un elemento che deve essere ritenuto decisivo (essenziale) ai fini della sentenza fondato su un atto o documento processuale.

La revocazione è, di norma, distinta in due forme:

- revocazione ordinaria, qualora sia effettuata sulla base di elementi riconducibili ai punti 4) e 5) dell'art. 395 c.p.c., ovvero riconducibile a "vizi palesi" (errore di fatto o contrasto con precedente giudicato), immediatamente desumibili dalla sentenza o relativi ad altri elementi già noti o conoscibili. Il termine per la proposizione di tale forma di revocazione è fissato in 60 giorni dalla notificazione o dal c.d. "termine lungo", pari a sei mesi, nel caso di deposito della sentenza senza notificazione.
- revocazione straordinaria, si configura nei casi diversi da quelli indicati per la revocazione ordinaria, ossia per le fattispecie indicate nei punti 1), 2), 3) e 6) dell'art. 395 c.p.c., ossia per i "vizi occulti", legati quindi ad elementi non direttamente esplicitati dal testo della sentenza perché ravvisabili in dolo di una Parte o del Giudice, falsità di una prova o ritrovamento di nuovi documenti decisivi, emersi successivamente alla decisione del Giudice. Il termine di impugnazione è il medesimo della revocazione ordinaria, ma decorre dalla data in cui sono emersi gli elementi prima occulti.

La revocazione straordinaria, pertanto assume un ruolo importante qualora siano scaduti i termini per la revocazione ordinaria, in quanto può essere fatta valere molto tempo dopo la sentenza, purché si dimostri che l'elemento fosse precedentemente sconosciuto e che sia emerso non anteriormente ai sessanta giorni rispetto al giorno in cui è promossa la revocazione.

[85] Cass. 19 giugno 2007, n. 14267
[86] F. Tesauro, Profili sistematici del processo tributario, CEDAM, Padova, 1980, pagg. 397-398

In merito al contenuto della revocazione (ordinaria o straordinaria) è necessario indicare che sussistono elementi imprescindibili, in quanto, in caso di assenza, il ricorso sarebbe considerato inammissibile. Tali elementi sono:

- i medesimi elementi del ricorso in appello
- la «specifica indicazione del motivo di revocazione»[87]
- le «prove relative alla dimostrazione dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395, del giorno della scoperta o dell'accertamento del dolo o della falsità o del recupero dei documenti»

Il medesimo art. 398 c.p.c. ribadisce inoltre la necessità della proposizione effettuata da un Difensore munito di procura speciale[88].

L'art. 398 c.p.c., al comma 3, chiosa, infine, in merito alla possibilità di proporre il ricorso per cassazione senza che la proposizione della revocazione ne sospenda i termini.

[87] Art. 398 c.p.c., comma 2
[88] Art. 398 c.p.c., comma 3

5. GLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO

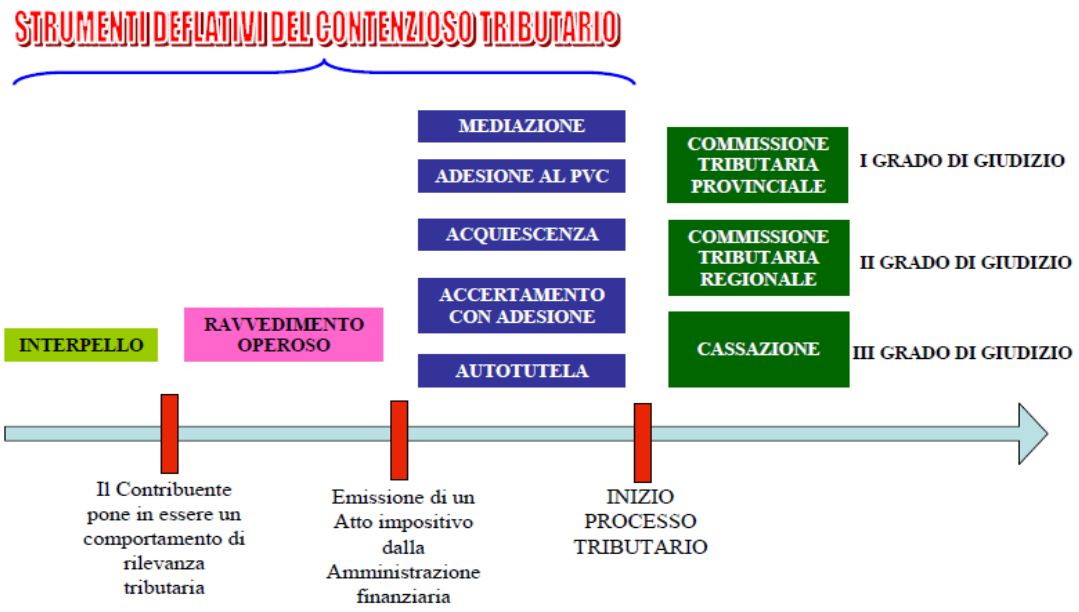
I c.d. "istituti deflativi del contenzioso tributario" sono degli strumenti che consentono al Contribuente di risolvere eventuali pendenze nei confronti dell'Amministrazione finanziaria evitando di ricorrere al processo tributario. Negli anni più recenti il Legislatore ha ampliato considerevolmente tali strumenti per la definizione bonaria dei debiti tributari, anche al fine di ridurre il costo e il volume del contenzioso tributario, motivo per cui sono definiti "*deflativi*".

Tali Istituti si possono differenziare in base alla momento in cui il Contribuente ne può usufruire, pertanto si individuano alcuni momenti essenziali rilevanti:

- prima che il Contribuente ponga in essere un comportamento di rilevanza tributaria, è possibile proporre istanza di ***Interpello*** per chiedere chiarimenti all'Amministrazione finanziaria in merito a una norma di dubbia interpretazione, onde evitare di effettuare operazioni che potrebbero poi essere considerate elusive o evasive;
- dopo che il Contribuente abbia posto in essere un comportamento di rilevanza tributaria, ma prima che l'Amministrazione finanziaria abbia emesso un Atto nei confronti dello stesso Contribuente, è possibile avvalersi del ***Ravvedimento operoso***, versando i tributi parzialmente o totalmente omessi pagando autonomamente una sanzione ridotta;
- dopo che l'Amministrazione finanziaria abbia emesso un Atto nei confronti dello stesso Contribuente, ma prima che il Contribuente impugni l'Atto emesso dalla Amministrazione finanziaria, si possono alternativamente utilizzare i seguenti strumenti in base alla situazione specifica:
  - ***Acquiescenza***, nel caso in cui il Contribuente accetti l'accertamento e ottemperi al pagamento del tributo richiesto e delle sanzioni ridotte;

- ***Istanza di Autotutela***, nel caso in cui il Contribuente faccia presente all'Amministrazione finanziaria che l'Atto emesso sia totalmente infondato per chiederne l'annullamento integrale;
- ***Istanza di Accertamento con Adesione***, nel caso in cui il Contribuente aderisca parzialmente all'Atto emesso dall'Amministrazione finanziaria chiedendone un parziale annullamento portando a conoscenza ulteriori elementi in contraddittorio;
- ***Definizione agevolata delle sanzioni***, nel caso in cui il Contribuente paghi anticipatamente le sanzioni ridotte, prima di proporre il ricorso in Commissione tributaria;
- ***Mediazione***, procedimento obbligatorio cui il Contribuente deve ricorrere nel caso di Atti emessi dall'Agenzia delle Entrate aventi valore inferiore a Euro 20.000, che consiste nella proposizione di un reclamo pre-contenzioso contenente una proposta conciliativa.

- il Contribuente impugna l'Atto ricorrendo in Commissione tributaria provinciale;
- il Contribuente impugna la Sentenza avversa emessa dalla Commissione tributaria provinciale ricorrendo in Commissione tributaria regionale;
- il Contribuente impugna la Sentenza avversa emessa dalla Commissione tributaria regionale ricorrendo in Suprema Corte di Cassazione.


STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO
MEDIAZIONE
ADESIONE AL PVC
ACQUIESCENZA
ACCERTAMENTO CON ADESIONE
AUTOTUTELA
INTERPELLO
RAVVEDIMENTO OPEROSO
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
I GRADO DI GIUDIZIO
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
II GRADO DI GIUDIZIO
CASSAZIONE
III GRADO DI GIUDIZIO
Il Contribuente pone in essere un comportamento di rilevanza tributaria
Emissione di un Atto impositivo dalla Amministrazione finanziaria
INIZIO PROCESSO TRIBUTARIO

5.1 Interpello

L'interpello è un'Istanza, prevista da:

- Art. 21 della Legge 413/1991 – Interpello antielusivo
- – Interpello ordinario (o generalizzato)
- Art. 8 della Legge 326/2003 – *Ruling* internazionale

Tale strumento permette al Contribuente di rivolgersi, mediante la proposizione di un'Istanza, all'Agenzia delle Entrate prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, al fine di ottenere chiarimenti in merito all'interpretazione di una norma obiettivamente incerta, relativa a tributi erariali, da applicare a casi concreti e personali.

Esistono quattro tipologie di interpello:

- l'interpello ordinario (ex Art. 11 della Legge 212/2000): consente a ogni Contribuente di chiedere un parere riguardo un caso concreto e personale al quale applicare una norma tributaria di incerta interpretazione, la cui Istanza deve essere consegnata a mano o spedita in plico senza busta mediante raccomandata con ricevuta di ritorno, all'Agenzia delle Entrate – Direzione regionale competente per territorio;
- l'interpello sulle società estere controllate – *Controlled Foreign Companies* (CFC): consente al soggetto residente di dimostrare preventivamente la sussistenza dei presupposti per ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera, la cui Istanza deve essere consegnata a mano o spedita in plico mediante raccomandata senza busta con ricevuta di ritorno, all'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa tramite invio alla competente Direzione regionale;
- l'interpello antielusivo: consente di acquisire un parere favorevole su diverse operazioni e sulla classificazione di spese alle quali si riferiscono le disposizioni antielusive, la cui Istanza deve essere spedita in plico mediante raccomandata senza busta con ricevuta di ritorno alla

Direzione centrale normativa tramite invio alla competente Direzione regionale;

- l'interpello disapplicativo: consente di dimostrare che, per determinate operazioni, non sussistono gli elementi di elusività contrastati da specifiche norme dell'ordinamento tributario, delle quali si chiede pertanto la disapplicazione, la cui Istanza deve essere presentata in plico raccomandato senza busta con ricevuta di ritorno, alla Direzione regionale competente per territorio tramite invio alla competente Direzione provinciale;

L'istanza d'interpello deve contenere:

- l'indicazione della specifica tipologia di interpello;
- i dati identificativi del Contribuente o del suo eventuale rappresentante (codice fiscale, recapiti per comunicare la risposta, compresi quelli di comunicazione rapida);
- la descrizione puntuale della fattispecie e, quindi, l'esposizione analitica della situazione concreta che ha generato il dubbio interpretativo (il Contribuente non può limitarsi a una rappresentazione sommaria e approssimativa del caso);
- la soluzione interpretativa proposta dal Contribuente e, infine, la procura conferita nel caso in cui l'interpello sia attivato dal procuratore generale o speciale.

In mancanza dei requisiti necessari all'ammissibilità dell'istanza, l'Agenzia non può formulare il proprio parere. Sono considerate inammissibili le Istanze:

- prive dei dati identificativi del richiedente e del suo legale rappresentante nonché prive della sottoscrizione;
- presentate dai professionisti privi di procura;
- presentate dai consulenti su questioni prospettate in maniera generale e astratta;
- non sufficientemente circostanziate nella definizione del caso concreto;
- che costituiscono mere riproposizioni di precedenti istanze o richieste di riesame;
- di interpello non preventivo;

- che riguardano casi già sottoposti ad accertamento o controllo o per i quali sono state presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento in autotutela;
- di interpello ordinario presentate in mancanza di condizioni obiettive di incertezza o quando l'Amministrazione ha già fornito chiarimenti;
- di interpello disapplicativo nei casi in cui la norma della quale si richiede la disapplicazione non ha lo scopo di contrastare comportamenti elusivi;
- di interpello disapplicativo presentate dalle società non operative, che beneficerebbero di una causa di esclusione automatica della relativa disciplina.

Interpello e consulenza giuridica: le differenze

A differenza dell'Istituto dell'interpello finalizzato alla soluzione di casi concreti e personali, la consulenza giuridica si occupa dell'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale, prospettate anche nel corso di attività di controllo o in sede di esame di istanze di rimborso o di autotutela, dai seguenti soggetti:

- Uffici dell'Amministrazione finanziaria, inclusa Equitalia
- Associazioni sindacali e di categoria e Ordini professionali
- Amministrazioni dello Stato, enti pubblici, enti pubblici territoriali e assimilati e altri enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico.

La competenza a trattare le istanze di consulenza giuridica è attribuita alle Direzioni Regionali ed alla Direzione Centrale normativa in ragione della rilevanza territoriale del soggetto richiedente (regionale o nazionale).

L'istanza di consulenza giuridica è redatta in carta libera e non è soggetta al pagamento dell'imposta di bollo; è presentata a mano o mediante spedizione in plico raccomandato con avviso di ricevimento, alle Direzioni regionali o alla Direzione centrale normativa in base al rispettivo ambito di competenza (circolare n. 42/2011).

EVOLUZIONE NORMATIVA

La recente Legge Delega n. 23/2014 ha conferito al Governo la facoltà di legiferare il merito al riordino della disciplina degli interpelli. "*Il legislatore delegato*

dovrebbe innanzitutto uniformare ove possibile le procedure (al momento alcuni interpelli disapplicativi seguono le procedure degli interpelli interpretativi), snellire (magari trasformando qualche interpello in opzione) «sdrammatizzare» le formalità connesse alla presentazione degli interpelli e alla loro impugnabilità e rimuovere le chimere connesse alla preventività e all'obbligatorietà degli stessi, inoltre i tempi sembrano maturi per l'introduzione di un interpello generale sul business model dove il Contribuente che intende effettuare un investimento o una riorganizzazione chiede il semaforo verde sulla struttura e le operazioni che intende porre in essere".[89]

[89] Cfr. Corriere Tributario n. 18/2014, A. Tommasini, "*riordino degli interpelli: un'occasione da non perdere*".

5.2 Ravvedimento operoso

Il "ravvedimento", previsto dall'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, tale Istituto permette di regolarizzare versamenti di imposte omessi o insufficienti e altre irregolarità fiscali, beneficiando della riduzione delle sanzioni.

Il ravvedimento è consentito a tutti i Contribuenti, purché:

- la violazione non sia già stata constatata e notificata a chi l'ha commessa;
- non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche (in caso contrario, il ravvedimento è inibito per i periodi e i tributi che sono oggetto di controllo);
- non siano iniziate altre attività di accertamento (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionari) formalmente comunicate all'autore.

L'ammissibilità del ravvedimento è subordinata al fatto che l'autore della violazione o il soggetto solidalmente obbligato non abbiano avuto formale conoscenza dell'attività di controllo, verifica o altra attività amministrativa di accertamento: entrambi possono accedere al ravvedimento fin tanto che non siano ritualmente informati dello svolgimento di tali attività (cfr. C.M. 10.7.1998, n. 180). Atti che rappresentano una comunicazione formale sono: avviso bonario fondato su controlli automatizzati ex art. 36-bis, co. 3, D.P.R. 600/1973 (e 54-bis, D.P.R. 633/1972), limitatamente alle irregolarità riscontrabili con questa procedura; accessi, ispezioni o verifiche di cui all'art. 52, D.P.R. 633/1972 (sull'Iva; richiamato dall'art. 32, D.P.R. 600/1973, sulle imposte sui redditi) limitatamente al tributo e al periodo di imposta oggetto di controllo; inviti, richieste e questionari notificati all'autore della violazione o al soggetto solidalmente obbligato.

L'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva, nonché l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento (da qui ravvedimento "operoso"):

- dell'imposta dovuta

- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito
- della sanzione in misura ridotta.

Per le violazioni commesse dal 1 febbraio 2011 la sanzione è calcolata nel la misura del:

- 3%, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza prescritta (ravvedimento breve);
- 3,75%, se si paga con un ritardo superiore a 30 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa (ravvedimento lungo) .

Il Contribuente che intende utilizzare l'istituto del ravvedimento deve eseguire l'adempimento omesso, o irregolarmente eseguito, entro il termine tassativamente previsto da ciascuna fattispecie e deve provvedere al pagamento del tributo (se dovuto), degli interessi calcolati al tasso legale (dall'01.01.2012, 2,5% annuo: cfr. D.M. 12.12.2011; dal 01.01.2014, 1% annuo D.M. 12.12.2013 "modifica del saggio di interesse legale) con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta.

Gli interessi vanno calcolati sull'imposta o maggiore imposta non versata, come segue:

$$\frac{\text{capitale x tasso di interesse x numero di giorni di ritardo}}{\text{365 (anche se l'anno è bisestile)}}$$

tenendo conto che – nel caso di violazione incidente su più annualità – si applica il tasso legale in vigore in ciascun periodo di imposta: 2.5% nel 2012, 1,5% nel 2011, 1% nel 2010, e così via.

Il pagamento – che può essere oggetto di compensazione (cfr. D. Dirig. Dip. Entr. 31.3.2000)[90]

Inoltre, per i Contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, l'art. 23, comma

[90] L. Lunelli, R. Lunelli, A. Missoni, F. Ravasio, "*Istituti deflativi del contenzioso tributario*", Sistema Frizzera, Ed. Il Sole 24 Ore, 2012.

31, del decreto legge n. 98/2011, ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di trenta giorni dalla scadenza.

Il ravvedimento si perfeziona di regola (co. 2), a seguito dell'effettuazione dell'adempimento omesso o con la correzione di quello eseguito irregolarmente e con il pagamento contestuale dell'imposta o della differenza di imposta dovuta, degli interessi (legali) e della sanzione (in misura ridotta); il pagamento è contestuale anche se effettuato dividendo l'importo da ravvedere in giorni diversi, purché entro il termine previsto dalla legge.

"Entro il termine per il ravvedimento, tutti gli adempimenti omessi (nessuno escluso) devono essere regolarizzati (cfr. Cass. Sent. 9.11.2010, n. 22781): l'applicabilità del ravvedimento operoso è, infatti, esclusa se il pagamento spontaneo dell'imposta (seppure tardivo) non è accompagnato «dal pagamento contestuale della sanzione ridotta e degli interessi moratori al tasso legale» (cfr. Cass. Sent. 4.3.2011, n. 5209)"[91]. La regolarizzazione è ritenuta valida solo se il Contribuente effettua «l'integrale – e, dunque, necessariamente esatto – adempimento degli obblighi» di versamento del tributo, degli interessi e sanzioni. Nel caso di errori di calcolo nella determinazione della sanzione ridotta, l'efficacia del ravvedimento viene meno «con conseguente legittimità della ripresa in misura di legge (30%) della sanzione dovuta» (cfr. Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza 9.6.2011, n. 12661).

Il ravvedimento non è valido se manca il pagamento anche di uno solo degli importi dovuti (imposta, interessi, sanzioni). Secondo la Corte di Cassazione, il mancato integrale versamento della sanzione ridotta legittima disconoscimento del ravvedimento operoso e la consequenziale ripresa dell'intera sanzione dovuta (cfr. Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza, n. 14298/2012). "*La giurisprudenza di merito, invece, in più occasioni ha affermato l'illegittimità del disconoscimento del ravvedimento operoso per lievi errori nel conteggio degli interessi legali (Comm. Trib. Reg. di Milano 5 marzo 2013, n. 40/45/13; Comm. Trib. Reg. di Milano, 2*

[91] L. Lunelli, R. Lunelli, A. Missoni, F. Ravasio, "*Istituti deflativi del contenzioso tributario*", Sistema Frizzera, Ed. Il Sole 24 Ore, 2012.

marzo 2012, n. 32/44/12), e/o delle sanzioni (Comm. Trib. Reg. di Milano, 3 febbraio 2012, n. 26/44/12), sostenendo che occorre dare rilievo alla volontà del Contribuente di ravvedersi (Comm. Trib. Reg. di Milano, 25 gennaio 2012, n. 8/1/12)"[92].

Tuttavia, se il Contribuente effettua un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata in ritardo, il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo. Sulla differenza non sanata l'ufficio applicherà le sanzioni in misura ordinaria e/o recupererà gli interessi non versati. In ogni caso, il Contribuente, per dare prova dell'intenzione di avvalersi dei benefici del ravvedimento, deve imputare, sul modello di versamento, quantomeno parte del versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'apposito codice tributo.

Per i versamenti occorre utilizzare:

- il modello F24, per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Iva, l'Irap e l'imposta sugli intrattenimenti
- il modello F23, per l'imposta di registro e gli altri tributi indiretti.

Gli interessi devono essere indicati nel modello F24 utilizzando gli appositi codici tributo. Quelli sulle ritenute vanno invece versati dai sostituti d'imposta sommandoli al tributo.

Anche per le sanzioni sono stati previsti appositi codici da riportare sul modello di versamento.

Non è consentito pagare a rate le somme dovute per effetto del ravvedimento. È peraltro ammessa la compensazione con eventuali crediti d'imposta vantati per i tributi per i quali è prevista (per esempio, IRPEF, IVA, IRES…).

Cosa diversa dal pagamento a rate è il cosiddetto "ravvedimento parziale" di quanto originariamente e complessivamente dovuto. Per il suo perfezionamento è necessario che siano pagati interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. Vige comunque la regola per cui controlli fiscali,

[92] A. Lattanzio, "*Controlli fiscali e nuovo redditometro. Memento fiscale aggiornato alla L. 98/2013*", Editrice AdMaiora, Trani, 2013, pag. 365.

sopraggiunti eventualmente nel frattempo, rendono non sanabile la parte non ancora versata, a cui sarà applicata la sanzione in misura piena.

In merito all'ambito soggettivo per la possibilità di sfruttare l'istituto del ravvedimento operoso, si individuano non solo l'autore della violazione, ma anche i soggetti solidalmente responsabili.

Rientrano nella prima ipotesi:

- contribuenti (in proprio), cioè i soggetti passivi nei cui confronti si verifica il presupposto di imposta;
- sostituti d'imposta, che sono i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili.

Rientrano nella seconda ipotesi

- responsabili di imposta, cioè i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta insieme con altri per fatti o situazioni a questi riferibili (ad es. il notaio per l'omessa registrazione di un atto soggetto all'imposta di registro: cfr. art. 57, D.P.R. 131/1986).

In merito all'individuazione dell'ambito oggettivo, invece, il ravvedimento può riguardare sia le imposte dirette (imposte sui redditi IRPEF – IRES; IRAP) che le imposte indirette (imposte sui consumi IVA o sui trasferimenti imposta di registro, l'imposta ipotecaria e catastale e l'imposta sulle successioni e donazioni) oltre ai tributi locali, posto che l'art. 16, D. Lgs. 473/1997 dispone che «alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie», incluso pertanto il ravvedimento.

Il ravvedimento operoso determina diversi benefici tra cui si ricordano in particolare:

- la sanatoria della violazione (a suo tempo) commessa;
- il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella «ordinaria»;
- l'applicabilità dell'attenuante penale prevista dall'art. 13, D. Lgs. 74/2000 (C.M. 4.8.2000, n. 154), per cui le sanzioni penali pecuniarie (multa in caso di delitti) sono diminuite fino a 1/3 (un terzo);

- inapplicabilità delle pene accessorie se «prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento».

Nel caso dell'istituto del ravvedimento operoso, affinché possa esplicare effetti di regolarizzazione della violazione, il Contribuente deve:

- "*effettuare il versamento delle imposte o ritenute dovute, delle sanzioni previste per la specifica violazione nonché dei relativi interessi legali;*
- *presentare la dichiarazione omessa;*
- *presentare una eventuale dichiarazione sostitutiva di quella precedentemente presentata*"[93].

In merito alla definizione delle sanzioni, l'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997 prevede le seguenti riduzioni:

a. un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
b. un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno all'omissione o dall'errore;
c. ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Con l'entrata in vigore del D. L. n. 98/2011, è stato prevista la possibilità di cumulo dei benefici previsti per i Contribuenti derivanti dall'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997 e dal

[93] A. Lattanzio, "*Controlli fiscali e nuovo redditometro. Memento fiscale aggiornato alla L. 98/2013*", Editrice AdMaiora, Trani, 2013, pag. 361.

ravvedimento operoso pertanto di seguito si riporta una tabella riepilogativa delle riduzioni di sanzioni in base ai giorni di ritardo:

Giorni di ritardo	**Sanzione ordinaria applicabile**	**Sanzione ridotta per effetto del ravvedimento operoso**
1	2%	0,2%
2	4%	0,4%
3	6%	0,6%
4	8%	0,8%
5	10%	1%
6	12%	1,2%
7	14%	1,4%
8	16%	1,6%
9	18%	1,8%
10	20%	2%
11	22%	2,2%
12	24%	2,4%
13	26%	2,6%
14	28%	2,8%
15-30	30%	3%
31-scad. ravv.	30%	3,75%

5.1 Autotutela

Qualora l'Amministrazione finanziaria prenda coscienza di aver commesso un errore ha la facoltà di annullare il proprio operato e correggere l'errore riscontrato, senza necessità di attendere la decisione di un giudice: questo potere di autocorrezione è disciplinato dal DM 11.2.1997, n. 37.

L'atto illegittimo può essere annullato d'ufficio, in via autonoma, o su richiesta del Contribuente. L'istituto dell'autotutela si esercita quindi con azione propria dell'Ufficio competente o su iniziativa di Parte, mediante apposita istanza prodotta dal Contribuente. Pur rilevando degli aspetti propri del diritto amministrativo (Legge n. 241/1990 recante norme in materia di procedimento amministrativo e del diritto di accesso ai documenti amministrativi), rimane comunque un istituto di autonoma disciplina con particolare legame al diritto tributario.

L'inoltro dell'istanza, tuttavia, non sospende i termini per la presentazione del ricorso dinanzi al giudice tributario.

L'annullamento può essere disposto anche se:

- il contenzioso che è derivato dall'atto illegittimo è ancora pendente;
- l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere;
- il Contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato.

L'annullamento dell'atto illegittimo determina anche l'annullamento degli atti ad esso consequenziali nonché l'obbligo di rimborso delle somme riscosse in virtù dei medesimi.

L'autotutela è volta a perseguire una possibile riduzione del contenzioso tributario offrendosi come strumento utile al fine di porre una collaborazione proficua tra il Cittadino Contribuente e l'Amministrazione finanziaria. I principi costituzionali che informano la disciplina sono quelli disciplinati dall'art. 97 Cost. di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, oltre a quelli di

economicità, efficacia, trasparenza ai sensi dell'art. 1 della Legge n. 241 del 1990 e di informazione, conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti nonché della tutela patrimoniale del Contribuente ai sensi degli artt. 5, 6 e 7 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente).

Il fondamento normativo dell'istituto era originariamente posto nell'art. 68 del D.P.R. n. 287/1992. soppresso dall'art. 23 del D.P.R. n. 107 del 2001, e sanciva che, salvo il caso in cui sia intervenuto un procedimento innanzi al Giudice tributario, l'Amministrazione finanziaria poteva procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto.

Successivamente, l'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 (convertito nella Legge n. 656/1994 e successivamente modificato dall'art. 27 della Legge n. 28/1999), intitolato propriamente "Autotutela", viene sancito che "*con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono stati definiti inoltre i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o abbandona l'attività dell'Amministrazione.*

Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.

Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1.bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.

In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.

La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il Contribuente può impugnare, insieme a questo ultimo, anche l'atto modificato o confermato".

Lo Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000) conferma la ratio dell'istituto nell'art. 7, rubricato "chiarezza e motivazione degli atti", che sancisce espressamente

che "*gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della Legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento a un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*.

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.

Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento, ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti". L'art. 13 dello Statuto del Contribuente conferma ulteriormente la tutela della garanzia del principio di chiarezza e motivazione degli atti indicando che "*presso ogni direzione regionale delle Entrate e direzione delle Entrate delle province autonome è istituito il Garante del Contribuente.*

Il Garante del Contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale delle entrate e appartenenti alle seguenti categorie:

a. *magistrati, professori universitari di materie giuridiche e economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;*
b. *dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del*

Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;

c. *avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.*

Il Garante del Contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal Contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al Contribuente. Il Garante del Contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

Il Garante del Contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del Contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.

Il Garante del Contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al Contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico".

La funzione delle suddette disposizioni normative hanno la "funzione di stimolare le procedure e gli effetti dell'autotutela sugli atti di accertamento, liquidazione e riscossione delle imposte, anche se essa avviene su istanza del Contribuente; tuttavia, occorre rilevare che alla luce degli ultimi provvedimenti normativi in materia di esecutività dei ruoli, di cartella di pagamento e tributari in genere si tende verso una sempre più progressiva compressione, in senso lato, del diritto alla tutela dell'interesse patrimoniale del Contribuente debitore"[94].

[94] L. Risolo, "*Cartelle di pagamento: guida ai ricorsi. Il contenzioso tributario e gli strumenti di autotutela: schemi ed esempi pratici di ricorsi per soggetti privati e aziende*", ItaliaOggi – Nuova giuridica, 2011, pag. 81

L'istituto dell'autotutela può riguardare tutti quegli atti emessi dall'Ente impositore, che hanno ad oggetto la materia tributaria, relativi a:

a. iscrizioni a ruolo;
b. cartelle di pagamento;
c. avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione;
d. avvisi di contestazione ed irrogazione di sanzioni;
e. provvedimenti aventi ad oggetto il recupero di crediti d'imposta indebitamente fruiti anche attraverso la compensazione;
f. provvedimenti di recupero dei rimborsi di imposte indebitamente richiesti;
g. provvedimenti di diniego di agevolazioni fiscali.

Il Decreto Ministeriale n. 37 del 1997, ha previsto che l'Ufficio competente può procedere di propria iniziativa, d'ufficio, all'esercizio del potere di autotutela qualora gli atti siano viziati da:

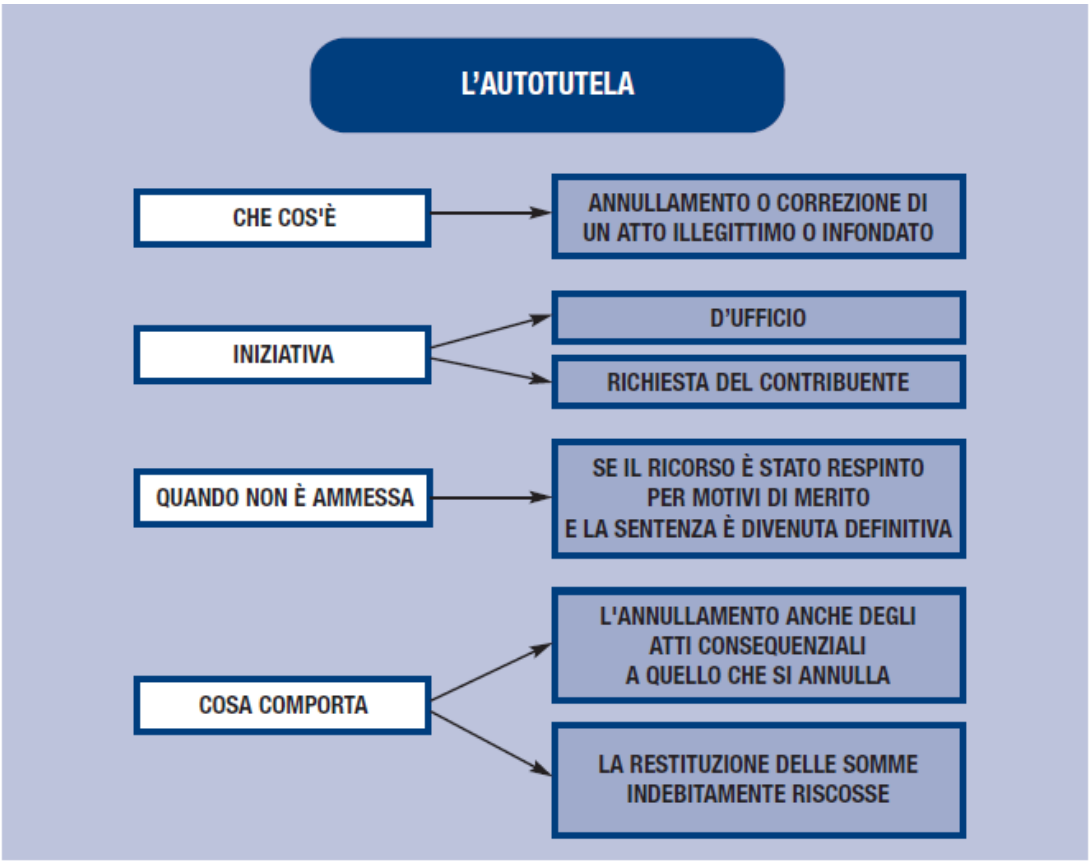
a. errore di persona;
b. evidente errore logico o di calcolo;
c. errore sul presupposto dell'imposta;
d. doppia imposizione;
e. mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
f. mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di scadenza;
g. sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati.

Competente per l'annullamento dell'atto illegittimo è lo stesso ufficio che ha emanato l'atto. Se l'annullamento in autotutela viene richiesto dal Contribuente, la richiesta va presentata, quindi, all'ufficio che ha emanato l'atto.

Nel caso in cui l'istanza venga consegnata, per errore, ad un ufficio diverso da quello che ha emanato l'atto, quest'ultimo ha l'obbligo di consegnarlo all'Ufficio competente.

Quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli oneri accessori è superiore a 516.456,90 Euro, l'ufficio deve richiedere il parere della Direzione Regionale. L'annullamento dell'atto illegittimo comporta automaticamente l'annullamento degli atti ad esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento infondato comporterà l'annullamento della conseguente iscrizione a ruolo e delle relative cartelle di pagamento) e l'obbligo di restituzione delle somme riscosse sulla base degli atti annullati.

Nel caso in cui l'Ufficio non annulli, per "grave inerzia", un atto per il quale ricorrano i requisiti per l'esercizio dell'autotutela, può farlo, in via sostitutiva, la competente Direzione Regionale.



FONTE: "*Contenzioso tributario, come evitarlo*" Guida dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2006

5.1.1 Caso pratico di autotutela

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Provinciale III
di ROMA
Ufficio Territoriale di
Frascati

RICHIESTA DI ESERCIZIO DI AUTOTUTELA

Il sottoscritto XXXXXXX, C.F. XXXXXXXXXX, rappresentante legale della XXXXXXXX SAS con sede in Via XXXXXXX –Roma, C.F. XXXXXXXXXXXX in riferimento all'Atto di Rettifica e Liquidazione n. XXXXXXXXXX, emanato dalla Direzione Provinciale III di Roma – Ufficio territoriale di Frascati.

DELEGA

Il Dott. XXXXXXX, C.F. XXXXXXXXXX, P.IVA XXXXXXXXX, Dottore Commercialista n. iscriz. Albo AA_00XXXXX, con studio in Via XXXXXXXXX Roma, a presentare la presente istanza e fornire ulteriori chiarimenti, per quanto in Sua conoscenza agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

PREMESSO CHE

- in data 14/01/2008, si costituiva la XXXXXX SAS;
- in data 01/12/2008, si effettuava l'inizio attività ("pizzeria tavola calda") per il primo punto vendita sito in Via XXXXXXXX Roma;
- in data 12/09/2012 si effettuava l'acquisto di un ramo d'azienda della "XXXXXXX S.r.l." relativa all'attività commerciale (pizzeria) sita in Piazzale XXXXXXXXX Roma;
- in data 10/12/2012 è stata presentata c/o il Comune di Roma SCIA commerciale, successivamente correttamente anche comunicata in CCIAA, per l'inizio attività di "*gastronomia calda e fretta, pizza rustica, rosticceria e*

friggitoria", nonché per il "*commercio al dettaglio specializzato di prodotti alimentari confezionati e sfusi soggetti e non a regime di temperatura controllata*";

- non sono stati aperti altri punti vendita nel periodo intercorrente tra la data di acquisto[95] del ramo d'azienda (12/09/2012) e l'inizio effettivo dell'attività (10/12/2012), e in tale periodo sono stati effettuati ingenti investimenti in attrezzature e opere di manutenzione, documentate da fatture allegate alla presente istanza in quanto il locale è stato interamente ristrutturato nel design e ammodernato nelle stigliature e attrezzature, in quanto l'amministratore della XXXXXXXXXX S.a.s. ha riprodotto il medesimo *store concept* del primo punto vendita, considerando obsoleto il precedente *layout* del negozio e inutilizzabili diverse attrezzature[96].
- in data 02/04/2014 veniva notificato l'Atto di Rettifica e Liquidazione n. XXXXXXXXX, emanato dalla Direzione Provinciale III di Roma – Ufficio territoriale di Frascati, ove si rettifica il valore dichiarato (pari a € 120.000,00 per avviamento commerciale e € 80.000,00 per beni non specificati) nell'Atto di acquisto di ramo d'azienda relativo al punto vendita di Piazzale XXXXXXXX, accertando un maggior valore pari a Euro 187.202,12, in relazione alle attrezzature, adducendo come motivazione tra le considerazioni "*che il decremento del valore delle immobilizzazioni materiali*[97] *riconducibile alla cessione del ramo d'azienda di cui all'atto registrato all'UT Frascati n. 923/2012 serie 1T è pari a € 187.202,12 (pari alla differenza tra € 275.117,00 ed € 88.096,88) [del bilancio della XXXXXXXX S.r.l., N.d.R.*];
- dopo aver acquisito il Bilancio chiuso al 31/12/2012 della XXXXXXXX S.r.l. (C.F. XXXXXXXXX) dagli archivi della CCIAA di Milano, Bilancio citato dall'Agenzia delle Entrate in quanto relativo all'esercizio in cui è avvenuta la cessione del ramo d'azienda della XXXXXXXX S.r.l. alla

[95] né al momento risultano tuttora in apertura.
[96] si allega reportage fotografico attestante il completo riammodernamento del negozio operato dalla nuova gestione societaria.
[97] per completezza si rileva peraltro un evidente errore formale di indicazione di immobilizzazioni "immateriali" anziché "materiali" nell'accertamento.

XXXXXXXXX S.a.s., nelle premesse, a pag. 1, risulta che "*sono stati ceduti i punti vendita e le attrezzature di: Brescia, sito all'interno del centro commerciale "Freccia Rossa" il 27/01/2012; Milano, Via Vittor Pisani, il 17/02/2012; Roma Eur a Roma il 12/09/2012* (solamente quest'ultimo è oggetto di compravendita nel caso in oggetto, N.d.R.), e inoltre, "*Tali operazioni hanno inciso notevolmente sul bilancio 2012 in quanto, se da una parte in due casi hanno comportato una valorizzazione positiva dell'avviamento, dall'altra hanno comunque comportato l'iscrizione di minusvalenze e svalutazioni di cespiti inerenti beni materiali e immateriali dei punti vendita che <u>non sono stati ritenuti di interesse per gli acquirenti</u>*";

- nella medesima Nota Integrativa, in relazione al dettaglio delle Immobilizzazioni Materiali, a pag. 6 si rileva: "*I decrementi delle diverse voci sono legati alla <u>cessione/dismissione dei tre punti vendita</u> che hanno comportato minusvalenze/plusvalenze e svalutazioni, come già illustrato"*. Il decremento di € 275.116,20 risultante dal Bilancio, pertanto deve essere ripartito alla cessione di n. 3 rami d'azienda e non può essere imputabile solamente alla compravendita del negozio di Roma, come invece indicato nell'Avviso.

P.Q.M.

Si ritiene illegittimo l'Avviso di Rettifica e Liquidazione n. XXXXXXXXX in quanto privo di fondamento perché non tiene conto di elementi rilevanti forniti all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale III di Roma – Ufficio Territoriale di Frascati con la presente Istanza di Autotutela.

CHIEDE

L'annullamento totale dell'Avviso di Rettifica e Liquidazione n. XXXXXXX

Sono consapevole che questa richiesta non sospende i termini per la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria (in caso di atti impugnabili).

Si allegano:

- visura Camerale aggiornata al 14/05/2014 XXXXXXX S.a.S.;
- dettaglio Fatture d'acquisto stigliature e attrezzature relative al periodo intercorso tra l'acquisto del ramo d'azienda e l'inizio attività effettivo c/o il punto vendita di Piazzale XXXXXXX;
- elaborato fotografico relativo alla situazione Ante Operam (12/09/2012), ai lavori di ristrutturazione e Post Operam (10/12/2012) da cui si evince il totale riammodernamento del locale e l'integrale sostituzione delle attrezzature, prevalentemente obsolete e inutilizzabili;
- bilancio dell'esercizio 2012 della XXXXXXX S.r.l..

Roma, XXXXXXXXX

In fede,

Per Accettazione Incarico,

5.2 Acquiescenza

I contribuenti che ricevono avvisi di accertamento fondati su dati e valutazioni difficilmente confutabili possono ottenere una riduzione delle sanzioni ad un sesto, laddove rinuncino all'impugnazione ed a presentare istanza di accertamento con adesione, e provvedano al pagamento di quanto dovuto entro il termine di 60 giorni della notifica dell'atto (art. 15, co. 2 bis, D. Lgs. 19.6.1997, n. 218).

L'accettazione del contenuto dell'atto, giuridicamente definita "acquiescenza", appare conveniente soprattutto nelle ipotesi in cui l'accertamento emesso dall'ufficio (come detto in precedenza) sia fondato su dati difficilmente contestabili davanti al giudice tributario, ciò comporta per il Contribuente notevoli vantaggi che si sostanziano, principalmente, nell'abbattimento delle sanzioni irrogate.

L'importo dovuto può essere dilazionato, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire (commutati in euro).

La facoltà di utilizzare l'acquiescenza spetta solo ed esclusivamente al Contribuente e gli uffici non hanno alcun potere discrezionale.

I versamenti devono essere effettuati utilizzando:

- il mod. F24 per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Irap, l'Iva e l'imposta sugli intrattenimenti;
- il mod. F23 per l'imposta di registro e per gli altri tributi indiretti.

I codici tributo da utilizzare sono reperibili sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it).

"*Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il Contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento e la documentazione relativa alla prestazione della garanzia*"[98].

[98] "*Contenzioso tributario, come evitarlo*" Guida dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2006, pag. 15.

L'accettazione del contenuto dell'atto per acquiescenza consente, infatti, di pagare solo 1/4 delle sanzioni amministrative indicate nell'atto. Detta riduzione spetta a condizione che:

• si rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento;

• si rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione;

• si effettui il pagamento, entro il termine di proposizione del ricorso, del totale della somma richiesta (tenendo conto delle riduzioni spettanti).

"L'acquiescenza non è prevista per ottenere una riduzione delle sanzioni applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni (art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 60 del D.P.R. n. 633 del 1972), e per quelle riguardanti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio.

A questo proposito, si ricorda che quando dall'attività di liquidazione della dichiarazione emerge una maggiore imposta, al Contribuente viene notificata una comunicazione di irregolarità in cui sono indicate le maggiori somme dovute con le relative sanzioni e interessi: anche in questo caso si può usufruire di una riduzione delle sanzioni (1/3 o 2/3 a seconda del tipo di controllo effettuato) se entro 30 giorni si effettua il pagamento"[99].

[99] "*Contenzioso tributario, come evitarlo*" Guida dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2006, pag. 14

5.3 Definizione agevolata delle sanzioni

L'istituto della definizione agevolata delle sanzioni, trae origine dai seguenti riferimenti normativi:

- Art. 16[100], D. Lgs. 472/1997;
- Art. 17[101]. D. Lgs. 472/1997,

consentendo al Contribuente di estinguere un'obbligazione derivante dal una violazione commessa mediante il pagamento, entro un termine perentorio, di una

[100] Art. 16. "*Procedimento di irrogazione delle sanzioni*"
1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.
2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità.
3. Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un quarto della sanzione indicata nell'atto di contestazione. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.
4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 sempre entro il termine di sessanta giorni dalla sua notificazione.
5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.
6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.
7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22.

[101] Art. 17. "*Irrogazione immediata*",
1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.
2. E' ammessa definizione agevolata con il pagamento del quarto della sanzione irrogata, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento.
3. Sono irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Non si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2.

somma a titolo di sanzione amministrativa di ammontare pari ad un terzo delle sanzioni irrogate.

La definizione agevolata delle sanzioni determina l'estinzione di una eventuale controversia solo relativamente alle sanzioni derivanti dalla violazione delle norme tributarie, ferma restando la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta da cui scaturisce la sanzione.

Lo strumento in oggetto può essere utilizzato nel caso in cui l'atto contenga solamente la contestazione di sanzioni, e la pretesa si riferisca sia al tributo che ai profili sanzionatori ad esso collegati.

L'istituto oggetto del presente paragrafo può avere ad oggetto la definizione di violazioni concernenti:

- imposte dirette, ad esclusione delle sanzioni applicate a seguito di controlli ex art. 36-bis (controllo automatizzato) e art. 36-ter (controllo formale) del D.P.R. n. 600/1973;
- Imposta sul Valore Aggiunto, ad esclusione delle sanzioni applicate a seguito di controlli ex art. 54-bis e art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

In relazione agli atti definibili si possono individuare:

- atto di contestazione delle sanzioni (art. 16 del D. Lgs. n. 472/1997);
- provvedimento di irrogazione delle sanzioni contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica (art. 17 del D. Lgs. n. 472/1997).

La ratio di questo istituto è quella di offrire un'alternativa vantaggiosa al Contribuente che, nella convinzione di essere nel giusto, ma non avendone la certezza, intenda limitare le sanzioni ridotte versando il corrispondente ammontare, e, entro un termine di sessanta giorni, proporre ricorso alla Commissione tributaria. Nel susseguente processo, sarà pertanto possibile contestare il pagamento dell'imposta, ma non potranno essere irrogate ulteriori sanzioni nel caso di sentenza sfavorevole.

Ulteriori benefici, a favore del Contribuente che si voglia avvalere della definizione agevolata delle sanzioni si possono individuare nell'impossibilità di irrogazione delle eventuali sanzioni accessorie (art. 21, D. Lgs. 472/1997), e

nell'irrilevanza delle violazioni contestate ai fini della recidiva contemplata dall'art. 7, comma 3, dello stesso D. Lgs. 472/97.

La definizione si perfeziona, però, solamente nel caso del rispetto di tre requisiti necessari:

- versamento delle sanzioni ridotte ad un quarto;
- rispetto del termine per la proposizione del ricorso (sessanta giorni dalla notifica dell'atto, salvo sospensione feriale dei termini processuali ex art. 1, Legge n. 742/1969);
- versamento con modello F24, con possibilità di compensazione.

5.4 Conciliazione giudiziale

La conciliazione giudiziale deve realizzarsi entro la prima udienza del primo grado, concretizzandosi in un accordo comune tra le Parti. Tale istituto produce gli stessi effetti dell'accertamento con adesione.

La conciliazione può avere origine:

- di un'iniziativa delle Parti al di fuori del processo,
- di un'iniziativa delle Parti durante il processo,
- da un invito proposto dal giudice alle Parti durante il processo a conciliare.

L'eventuale accordo prodotto a mezzo di conciliazione giudiziale produce effetti processuali e sostanziali. Processualmente si determina un'estinzione del processo, mentre sostanzialmente si realizza una riduzione della pretesa tributaria contenuta nell'atto impugnato seguita da una riduzione delle sanzioni a 1/3 della sanzione complessivamente irrogata.

La conciliazione giudiziale può essere annoverata tra gli istituti tesi a ridurre il contenzioso tributario prevista dall'articolo 48 del D.lgs. 31.12.1992, n.546. Questo istituto si differenza dell'accertamento con adesione in quanto, pur intervenendo su una controversia che trae origine da un atto amministrativo tributario, rappresenta sostanzialmente una definizione "concordata" di una lite tributaria avallata o "ratificata" dal giudice tributario.

Suddividendo cronologicamente il percorso della pretesa tributaria in due parti:

- procedimentale (che si conclude con l'emanazione di un provvedimento finale)
- processuale (innanzi la Commissione tributaria).

L'accertamento con adesione può essere genericamente ricondotto a una sottospecie di accordo preventivo che non necessità di essere ratificata dal giudice tributario in quanto la controversia non si è ancora incardinata presso la Commissione tributaria.

La conciliazione interviene in ambito processuale e non riguarda più il procedimento amministrativo tributario, ma le domande processuali delle Parti in

giudizio, che sono delimitate dal provvedimento emesso in ambito procedimentale e dalla sua impugnativa.

La conciliazione giudiziale si può pertanto realizzare solamente qualora vi sia un giudizio pendente. Non è infatti possibile conciliare una lite tributaria prima che il giudizio sia stato ritualmente instaurato, nel senso che il ricorso introduttivo sia ammissibile. Presupposto fondamentale è pertanto che il ricorso sia valido nel complesso, ossia in termini di tempestività, requisiti previsti da legge, presentazione con l'assistenza obbligatoria ove questa sia prescritta, depositato entro i termini della costituzione in giudizio.

Ai fini dell'applicabilità dell'istituto della conciliazione giudiziale non è necessario il presupposto della presentazione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza (di cui all'art. 33 del D. Lgs. n. 546/1992), in quanto la conciliazione può perfezionarsi anche "fuori udienza" attraverso un procedimento che prescinde dall'esistenza di una pubblica udienza, tanto è vero che può concludersi anche prima che venga fissata la data di trattazione. La regolare presentazione dell'istanza di trattazione è condizione necessaria soltanto per la conciliazione "in udienza", la quale per realizzarsi, su iniziativa delle parti o della Commissione tributaria, presuppone sempre una pubblica udienza. Per quanto concerne l'ambito oggettivo, è possibile ricondurre l'applicabilità dell'istituto a tutte le controversie tributarie di cui all'art. 2 del D. Lgs. 546/1992 e per tutti gli atti impugnabili indicati nell'art.19 [102].

L'art. 48, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, dispone il termine perentorio per la definizione conciliativa nella "prima udienza".

Un altro presupposto alla positiva definizione della conciliazione consiste nel fatto che l'accordo deve essere idoneo a definire la lite, totale o parziale. In questo ultimo caso è necessario che l'accordo definisca nel dettaglio la quantificazione della pretesa tributaria. L'accordo si perfeziona, però, solamente al momento del versamento delle somme stabilite.

Dal punto di vista procedimentale si individuano:

[102] In A. Lattanzio, op. cit., pag. 357: "*Essa consente quindi la definizione di ogni controversia soggetta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie: possono, di conseguenza, formare oggetto di conciliazione tutti i tributi, con l'eccezione delle liti per le quali è obbligatoria la procedura di reclamo prevista dall'articolo 17-bis del D. Lgs. 546/1992. Ciò è chiarito, occorre evidenziare che conciliazione giudiziale può essere perfezionata solo in primo grado e prima che sia iniziata la discussione del merito della controversia*".

a) Conciliazione ordinaria, "in udienza" (art. 48, commi 1, 2 e 3)
b) Conciliazione abbreviata, "fuori udienza" (art. 48, commi 4 e 5)

La proposta di conciliazione deve essere sottoscritta personalmente dal Contribuente o dal Rappresentante dell'Ufficio (ovvero anche da un Procuratore speciale, ivi compreso il Difensore tecnico, se preventivamente autorizzato). Il termine ultimo per raggiungere l'intesa è costituito dalla prima udienza (art.48, comma 2). Al fine di permettere una dilazione temporale, la Commissione tributaria provinciale ha comunque la facoltà di disporre un differimento (art. 48, comma 4), concedendo alle Parti un termine non superiore a sessanta giorni per presentare un accordo da trovare stragiudizialmente e da sottoporre poi al vaglio del giudice ai sensi del art.48, comma 5.

In caso di mancata conciliazione, la causa viene discussa ai sensi dell'art. 34 del D. Lgs. n. 546/1992. In caso di raggiungimento di un accordo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta , di sanzioni e di interessi (art. 48, comma 3).

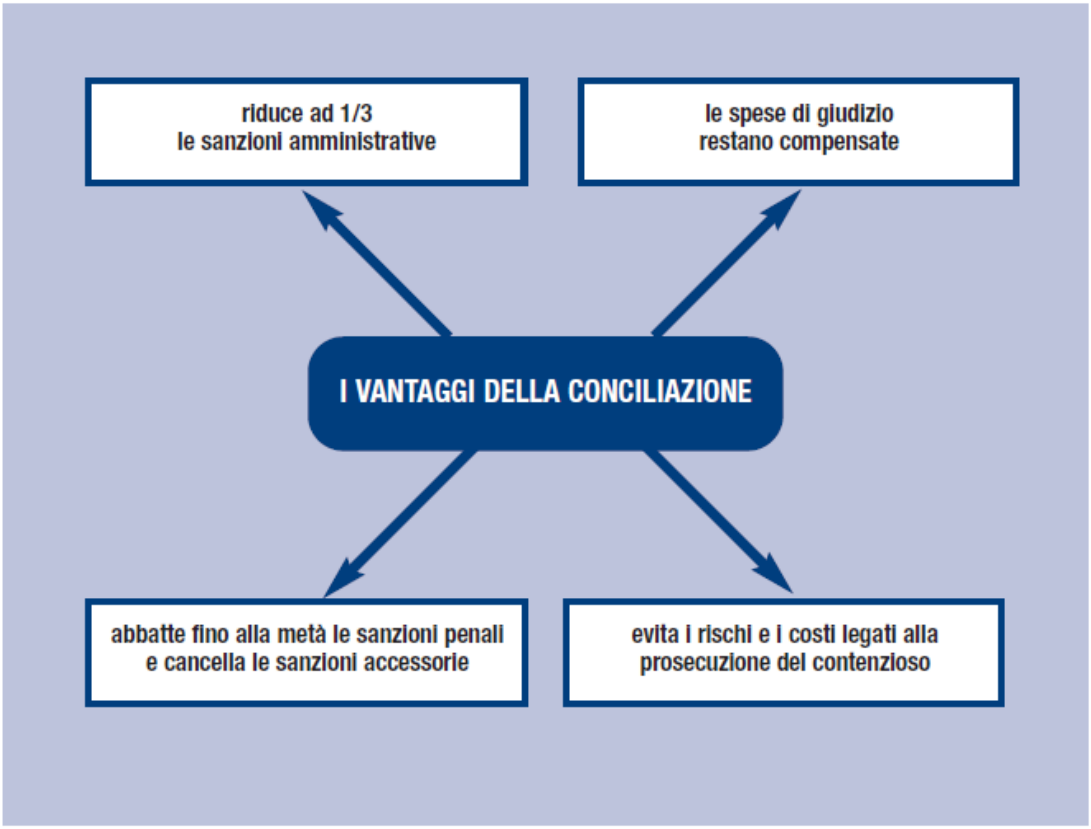
Il versamento delle somme derivanti dalla nuova liquidazione delle imposte e delle sanzioni in virtù dell'accordo raggiungo in sede di conciliazione, può avvenire in unica soluzione oppure a rate. Il numero delle rate dipende dall'importo delle somme dovute:

- Importo complessivo superiore a Euro 50.000, 12 rate trimestrali;
- Importo complessivo inferiore a Euro 50.000, 8 rate trimestrali.

L'istituto oggetto del presente paragrafo presenta evidenti vantaggi per il Contribuente ricorrente:

- dal punto di vista del risparmio economico, una riduzione delle sanzioni pari al 40% delle somme irrogabili dalla base del tributo rideterminato;
- in merito ai reati fiscali, l'art. 13 del D. Lgs. 74/2000 dispone diverse agevolazioni.
- la possibilità di chiudere definitivamente la partita con il fisco, se la conciliazione è totale;
- la compensazione delle spese di giudizio;

- la riduzione delle sanzioni amministrative ad 1/3 delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione;
- la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad 1/3 dei minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo;
- l'applicazione di una sanzione unica, in caso di cumulo delle sanzioni derivante dall'applicazione delle regole sulla ripetitività continuata delle violazioni, solo per le violazioni espressamente indicate nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione;
- la diminuzione delle pene previste per i reati tributari fino alla metà di quanto previsto per ogni singolo reato tributario e l'eliminazione delle pene accessorie, se l'estinzione dei debiti tributari a seguito della conciliazione avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.



FONTE: "*Contenzioso tributario, come evitarlo*" Guida dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2006

Appare infine importante ricordare che il tentativo di conciliazione non è vincolante. Infatti, se il Contribuente nel tentare l'accordo non lo raggiunge, può sempre proseguire nel contraddittorio con il contenzioso.

5.5 Sospensione Cautelare dell'atto impugnato

L'art. 47 del D. Lgs. n 546/1992, rubricato "sospensione dell'atto impugnato", meglio individuata dalla definizione di "sospensione giurisdizionale dell'esecuzione dell'atto impugnato", costituisce la sintesi di una lunga e progressiva evoluzione della tutela giurisdizionale in materia tributaria, culminata con l'introduzione, per mezzo della riforma del diritto tributario, che ha introdotto nel processo tributario un procedimento cautelare, incidentale al procedimento di merito, finalizzato ad ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

L'istituto della sospensione cautelare costituisce un rimedio di tutela preventiva rispetto allo scopo che il ricorrente si propone con l'impugnazione dell'atto impositivo. Tale procedimento, in precedenza, era esperibile solo in relazione alle imposte sui redditi e l'istanza era proponibile solo per le impugnazioni per i vizi propri del ruolo o della cartella esattoriale.

La sospensione giurisdizionale si affianca alla sospensione amministrativa "*che altre norme danno la possibilità di proporre agli organi dell'amministrazione finanziaria (vedi ad esempio, l'art. 56*[103]*, comma 1, lett. A del D.P.R. n. 131 del 1986; l'art. 39*[104] *del D.P.R. n. 602 del 1973)*[105]".

---

[103] Art. 56 – "*Riscossione in pendenza di giudizio, riscossione coattiva e privilegio*": "*Il ricorso del Contribuente non sospende la riscossione, a meno che si tratti:*
a) di imposta complementare per il maggior valore accertato. In tal caso la maggior imposta deve essere pagata per un terzo entro il termine di cui all'articolo 55, per due terzi dell'imposta liquidata sul valore risultante dalla decisione della commissione tributaria di primo grado e per il resto dopo la decisione della commissione di secondo grado, in ogni caso al netto delle somme già riscosse; la direzione regionale delle entrate, se ricorrono gravi motivi, può sospendere la riscossione fino alla decisione della commissione tributaria di primo grado. Se l'imposta riscuotibile in base alla decisione della commissione tributaria è inferiore a quella già riscossa, il Contribuente ha diritto al rimborso della differenza entro sessanta giorni dalla notifica della decisione, che deve essere eseguita anche su richiesta del Contribuente;
b) di imposte suppletive, che sono riscosse per intero dopo la decisione della Commissione tributaria centrale o della Corte d'appello o dell'ultima decisione non impugnata.
Il pagamento delle imposte, di cui al primo comma, richieste in relazione alle decisioni delle commissioni tributarie 6, deve essere effettuato, con gli interessi di mora, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.
Per la riscossione coattiva delle imposte, delle soprattasse e delle pene pecuniarie [4] e degli interessi di mora si applicano le disposizioni degli artt. 2, da 5 a 29 e 31 del R.D. 14 aprile 1910, n. 639 [5] . Lo Stato ha privilegio secondo le norme stabilite dal Codice civile. Il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione".

[104] Art. 39 – "*Sospensione amministrativa della riscossione*": "*Il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione;*

La previsione normativa determina che "*il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato*", dal dettato normativo si evince pertanto la necessità di rinvenire nelle singole fattispecie contemporaneamente due presupposti necessari: il fumus boni iuris e il periculum in mora.

Il fumus boni iuris ricorre quando, da un esame sommario dei motivi di impugnazione il ricorso del ricorrente appare ragionevolmente fondato o ammissibile, il Presidente della Commissione è tenuto a verificare quindi la verosimile fondatezza della domanda. Il periculum in mora si configura invece quando l'eventuale riscossione coattiva non dovuta, possa cagionare un danno grave e irreparabile, tale previsione ricalca il dettato dell'art. 373 c.p.c. Ai fini della determinazione dell'esistenza del periculum in mora è necessario rilevare la presenza di pregiudizio qualificato da una condizione eccessivamente vessatoria. La gravità del danno si realizza in presenza di un pregiudizio notevole, basandosi su due criteri prevalenti:

- irreversibilità della lesione del diritto assoggettato a cautela, tale da pregiudicare definitivamente la soddisfazione dell'interesse che sta alla base della realizzazione del divieto e quindi, la stessa esistenza del divieto;
- l'impossibilità o estrema difficoltà di determinare esattamente la misura del risarcimento ove gli effetti pregiudizievoli persistessero nel tempo.

L'emissione di tale provvedimento d'urgenza deve essere giustificato dalla possibilità di cagionare un danno economico di intensità talmente grande da minacciare, in via diretta ed immediata, la solidità dell'impresa, e un'eventuale

---

tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al Contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.
Sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del sette per cento annuo; tali interessi sono riscossi mediante ruolo formato dall'ufficio che ha emesso il provvedimento di sospensione".

[105][105] Fondazione Luca Pacioli, "La sospensione giurisdizionale dell'esecuzione dell'atto impugnato", documento n. 7 del 1 marzo 2005, pag. 1.

riparazioni economica successiva risulterebbe insufficiente (Corte d'appello di Roma, 20.10.1993), in particolare il danno potrebbe configurarsi anche nel caso di pregiudizio circa la prosecuzione dell'attività economica intrapresa (Commissione Tributaria Provinciale di Savona sez. 1), n. 1 del 26.5.1996). Si tenga anche conto che in materia tributaria la ripartizione del danno sarebbe peraltro possibile solamente a seguito della sentenza di merito che disponga il rimborso, con relativi interessi. La giurisprudenza ha individuato poi ulteriori fattispecie in cui si può individuare un danno:

- nella impossibilità di far fronte al pagamento di quanto dovuto per l'eccessiva esposizione bancaria del ricorrente (Commissione Tributaria Provinciale di Latina, sez. III, ordinaria, 8.5.1996);
- nello scarto fra gli interessi passivi gravanti su un Contribuente costretto a ricorrere al credito per assolvere l'obbligazione bancaria e quelli previsti in caso di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di soccombenza (Commissione Tributaria Provinciale di Milano sez. XXXIV, ordinaria, 7.10.1996);
- nel ricorso da parte del Contribuente per il pagamento della pretesa erariale a forme straordinarie – cagionate da difetto di liquidità - quali l'alienazione in tutto o in parte del suo patrimonio immobiliare[106].

Successivamente, il comma 3 della stessa norma stabilisce che in merito alla decisione di concedere la sospensione cautelare "il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile", pertanto, per decidere sull'istanza, il Presidente fissa con decreto la trattazione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

Peraltro, nei casi di eccezionale urgenza, il Presidente, previa valutazione del merito, con lo stesso decreto può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto fino alla pronuncia del collegio.

[106] Fondazione Luca Pacioli, "La sospensione giurisdizionale dell'esecuzione dell'atto impugnato", documento n. 7 del 1 marzo 2005, pag. 3.

Appare importante sottolineare che la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, ai sensi dell'art. 47 del D. Lgs. n. 564 del 1992, è proponibile soltanto nel corso del processo di primo grado e non nel giudizio di appello.

Il provvedimento con il quale è decisa la domanda cautelare assume la forma di ordinanza motivata non impugnabile, la scelta del legislatore riguardo alla non impugnabilità è in questo senso chiara: si vogliono escludere mezzi di riesame e di controllo dell'esercizio del potere cautelare ad opera del giudice superiore, al fine di evitare un procedimento complesso strutturato in più gradi, capace di sminuire il ruolo del giudizio di merito.

Il collegio, mediante l'emissione dell'ordinanza può:

- sospendere interamente l'esecuzione fino alla data di pubblicazione della sentenza di I grado;
- sospendere parzialmente l'esecuzione sempre fino alla data di pubblicazione della sentenza di I grado;
- accordare la sospensione (parziale o totale) subordinandola alla prestazione di un'adeguata garanzia a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa;
- respingere la richiesta.

5.6 Adesione al contenuto del processo verbale di contestazione

Il Contribuente ha la facoltà di aderire ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di IVA, che consentono l'emissione di accertamenti parziali (articolo 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e articolo 54, comma quarto, D.P.R. n. 633/1972).

L'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione. Deve però avvenire entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale tramite una comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e all'organo che lo ha redatto.

L'adesione ai verbali di constatazione comporta l'applicazione di sanzioni ridotte nella misura di un sesto del minimo previsto dalla legge.

In seguito all'adesione, l'Ufficio è tenuto ad emettere un "atto di definizione dell'accertamento parziale", che contiene gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda e il ricalcolo delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale. L'atto è notificato al Contribuente entro 60 giorni dalla data di presentazione della richiesta di adesione.

La notifica dell'atto di definizione determina per il Contribuente l'obbligo di versare le somme indicate. Il mancato pagamento delle somme definite comporta la loro iscrizione a ruolo.

L'adesione ai processi verbali di constatazione (pvc) e ai contenuti dell'invito al contraddittorio è effettuata utilizzando uno specifico modello di comunicazione. In caso di:

- **adesione al verbale di constatazione**, la comunicazione può essere consegnata direttamente all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente (in base all'annualità oggetto di definizione) e all'organo che lo ha redatto, i quali rilasciano ricevuta di presentazione. La comunicazione può essere anche spedita tramite raccomandata con avviso di ricevimento (in questo caso, per verificare il rispetto del termine di 30 giorni previsto per la comunicazione di adesione, si fa

riferimento alla data del timbro dell'ufficio postale). Se il verbale si riferisce a più periodi d'imposta la cui competenza è di diversi uffici dell'Agenzia delle Entrate, il Contribuente deve consegnare/inviare la comunicazione a tutti gli uffici competenti per le annualità interessate

- **adesione all'invito al contraddittorio**, la comunicazione deve essere presentata, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate che lo ha emesso. La comunicazione può essere consegnata direttamente all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, che rilascia ricevuta di presentazione, oppure spedita per posta, tramite raccomandata con avviso di ricevimento. Alla comunicazione deve essere allegata la quietanza dell'intero pagamento o della prima rata se è stato scelto il pagamento rateizzato.

5.7 Adesione al contenuto dell'invito a comparire

L'adesione all'invito a comparire costituisce un istituto volto ad anticipare la definizione delle controversie fiscali già nella fase istruttoria, nel caso in cui la Parte accetti i contenuti dell'invito, ottenendo pertanto una riduzione delle sanzioni.

L'invito al contraddittorio, deve recare: l'indicazione dei periodi d'imposta sui quali sarà possibile operare un accertamento, il giorno ed del luogo della comparizione, l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata e dei motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi, al fine rendere il Contribuente cosciente immediatamente e in modo esaustivo in merito alle questioni che formano oggetto dei una possibile (probabile) pretesa impositiva, anche se non ancora formalizzata in un atto accertativo.

Qualora il Contribuente intenda aderire ai contenuti dell'invito, è tenuto a darne comunicazione al competente Ufficio fornendo la quietanza del versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Nel caso in cui il Contribuente voglia optare per un pagamento rateale, deve indicare nella comunicazione all'Ufficio anche il numero delle rate prescelte. L'eventuale assenza del versamento, invalida la definizione dell'adesione.

Nel caso in cui il Contribuente intenda aderire al contenuto dell'invito, sotto il profilo sostanziale, deve aderire in maniera totale, in quanto non è ammessa alcuna possibilità di adesione parziale al contenuto dello stesso. In merito alla definizione della rateizzazione è possibile ottenere otto rate trimestrali di pari importo ovvero dodici rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 Euro.

Qualora il Contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, successive alla prima rata, l'ufficio competente provvede alla iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime.

L'istituto dell'adesione al contenuto dell'invito a comparire, è stata introdotta dal legislatore per aumentare le possibilità a disposizione del Contribuente di definire la pretesa tributaria in fase antecedente al contraddittorio con l'ufficio finanziario. Tale nuovo strumento deflativo consente al Contribuente di aderire al contenuto

integrale dell'invito a comparire, rientrando pertanto dello stesso regime premiale previsto per l'adesione processi verbali di constatazione, beneficiando in sostanza di:

- riduzione delle sanzioni amministrative tributarie a un sesto del minimo edittale;
- possibilità di pagamento rateale senza necessità di presentare alcuna garanzia;
- riduzione delle sanzioni penali pecuniarie fino a un terzo è la disapplicazione delle pene accessorie;
- definitività dell'accertamento;
- l'Amministrazione finanziaria non può eseguiate accertamenti basati su presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, d) , secondo periodo, del D. P. R. n 600/1973, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, della D. P. R. n. 633/1972, qualora abbiano ad oggetto attività non dichiarate di ammontare pari inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti, con un massimo di Euro 50.000. La predetta disposizione, tuttavia, è stata abrogata dall'art. 10, comma 12, D. L. n. 201/2001, con riferimento alle dichiarazioni relative alle annualità 2011 successive.

L'Istituto in esame si applica agli inviti a comparire emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte dirette, dell'IVA (articolo 5, comma 1-bis e seguenti, del D. Lgs n. 218/1997), e in materia di imposte indirette diverse dall'IVA, quindi in relazione a imposte di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposta sulle successioni donazioni, ex art. 11 del D. Lgs. n. 218/1997). In materia di imposte sui redditi e IVA la definizione dell'accertamento mediante adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio è preclusa nell'ipotesi in cui sia stato consegnato in precedenza un processo verbale di constatazione, PVC, definibile sensi dell'art. 5-bis, del D. Lgs. n. 218/1997 e il Contribuente, pur in presenza dei presupposti, non vi abbia prestato adesione. La preclusione non opera qualora la pretesa espositiva contenuta nell'invito riguardi imponibili e o imposte di entità diversa rispetto a quelli risultanti dal Processo Verbale di Constatazione. L'invito emesso successivamente, è definibile per adesione ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis, e le imposte indicate nel processo verbale siano state ridimensionate a seguito del recepimento di alcune

richieste formulate dal Contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente). L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare, che l'istituto nel quale trova la sua più idonea applicazione quando l'accertamento è essenzialmente formato su prove di natura presuntiva ovvero su altri elementi in ogni modo suscettibili di apprezzamento operativo da parte dell'Ufficio, come ad esempio:

a) accertamenti d'ufficio, basati su presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione concordanza;

b) accertamenti analitici-induttivi, basati su presunzioni semplici;

c) accertamenti induttivi extra contabili;

d) accertamenti sintetici.

Infatti, la maggior riduzione delle sanzioni rispetto all'accertamento con adesione, è connessa la collaborazione prestata dal Contribuente ai fini della definizione più celere possibile, indipendentemente dalla fondatezza delle ragioni del Contribuente. Si tratta pertanto di atto basati su presunzioni.

L'istituto, ha come presupposto l'invio dell'invito a comparire, da parte degli Uffici al Contribuente, almeno 45 giorni prima rispetto alla data fissata per il contraddittorio. L'avviso della procedura costituisce per l'Ufficio una mera facoltà volta a confermare la determinazione del presupposto impositivo, salvi i casi in cui l'invio sia prescritto dalla legge (come per il nuovo accertamento sintetico, ovvero degli accertamenti basati sui di settore).

Dal 1 gennaio 2009, l'invito a comparire deve contenere obbligatoriamente:

a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento;

b) il giorno e luogo della comparizione per definire l'accertamento l'adesione;

c) la pretesa fiscale vale a dire le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni interessi dovuti in caso di definizione agevolata;

d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle suddette maggiori imposte, ritenute e contributi.

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 42009/2009, *"le suddette indicazioni permettono al Contribuente di avere piena contezza dei presupposti, in fatto e in diritto, su cui si fonda la possibile pretesa impositiva*

oggetto dell'invito. E ciò, oltre a consentirgli tutte le valutazioni propedeutiche alla eventuale definizione immediata mediante adesione contenuti dell'invito, ma con la migliore condizione per affrontare il contraddittorio, ove ritenga invece indispensabile confronto con l'ufficio".

L'implementazione dei contenuti obbligatori dell'invito al contraddittorio è stata imposta al fine di migliorare l'efficienza complessiva del procedimento di accertamento con adesione. La convenienza della definizione mediante adesione immediata ai contenuti dell'invito dovrebbe infatti risultare chiara al Contribuente, soprattutto nei frequenti casi in cui la pretesa presenti margini assai limitati per una rivisitazione, lasciando anche aperti gli spazi per eventuali, ulteriori attività istruttorie. Il Contribuente, quindi, dopo aver potuto valutare la fondatezza della pretesa erariale, può decidere se aderire al contenuto integrale dell'invito, ovvero partecipare al contraddittorio per definire l'accertamento con adesione.

5.8 Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione, rappresenta una procedura disciplinata dal D. Lgs. 19.6.1997, n. 218, che consente al Contribuente di adeguarsi alle pretese erariali contenute nell'avviso di accertamento notificato senza necessità di ricorrere all'autorità giudiziaria.

Possono essere definite le imposte sui redditi, l'IVA, le imposte di successione e donazione, di registro, ipotecaria, catastale.

La procedura può essere attivata dal Contribuente mediante la presentazione, entro e non oltre 60 giorni dalla notifica dell'atto, di una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione.

Nel caso di invio dell'Istanza per posta ordinaria, ai fini dell'interruzione del decorso del termine, vale la data di arrivo all'ufficio, mentre vale quella di spedizione se la stessa è inoltrata con plico raccomandato a/r senza busta.

Entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, l'ufficio formula al Contribuente, anche telefonicamente, l'invito a comparire per l'instaurazione del contraddittorio.

L'inoltro dell'istanza determina una sospensione di 90 giorni del decorso dei termini per la presentazione del ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale territorialmente competente.

Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il Contribuente può farsi rappresentare o assistere.

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti.

L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio.

L'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso.

Se l'accordo non si raggiunge, il Contribuente può sempre presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso dall'ufficio.

L'adesione comporta la riduzione delle sanzioni nella misura di un terzo.

L'importo dovuto può essere dilazionato, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire (commutati in euro).

Di seguito si riporta una tabella riassuntiva dell'istituto oggetto del presente paragrafo.

CHI È AMMESSO ALLA DEFINIZIONE	**TUTTI I CONTRIBUENTI** **persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti, sostituti d'imposta**	
LE IMPOSTE CHE SI POSSONO DEFINIRE	tutte le principali **IMPOSTE DIRETTE**	Irpef Irpeg/IRES Irap Imposte sostitutive sulla rivalutazione dei beni delle imprese Imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione
	tutte le principali **IMPOSTE INDIRETTE**	Iva Imposta sulle successioni e sulle donazioni Imposta di registro Imposta ipotecaria e catastale Invim ordinaria e decennale Imposta sostitutiva dell'Invim Imposta sostitutiva sulle operazioni di credito Imposta erariale di trascrizione e addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione Imposta provinciale sull'immatricolazione di nuovi veicoli
QUANDO SI PROPONE	**dopo aver ricevuto un avviso di accertamento**	
	a seguito di un controllo (accesso, ispezione, verifica) eseguito dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza	

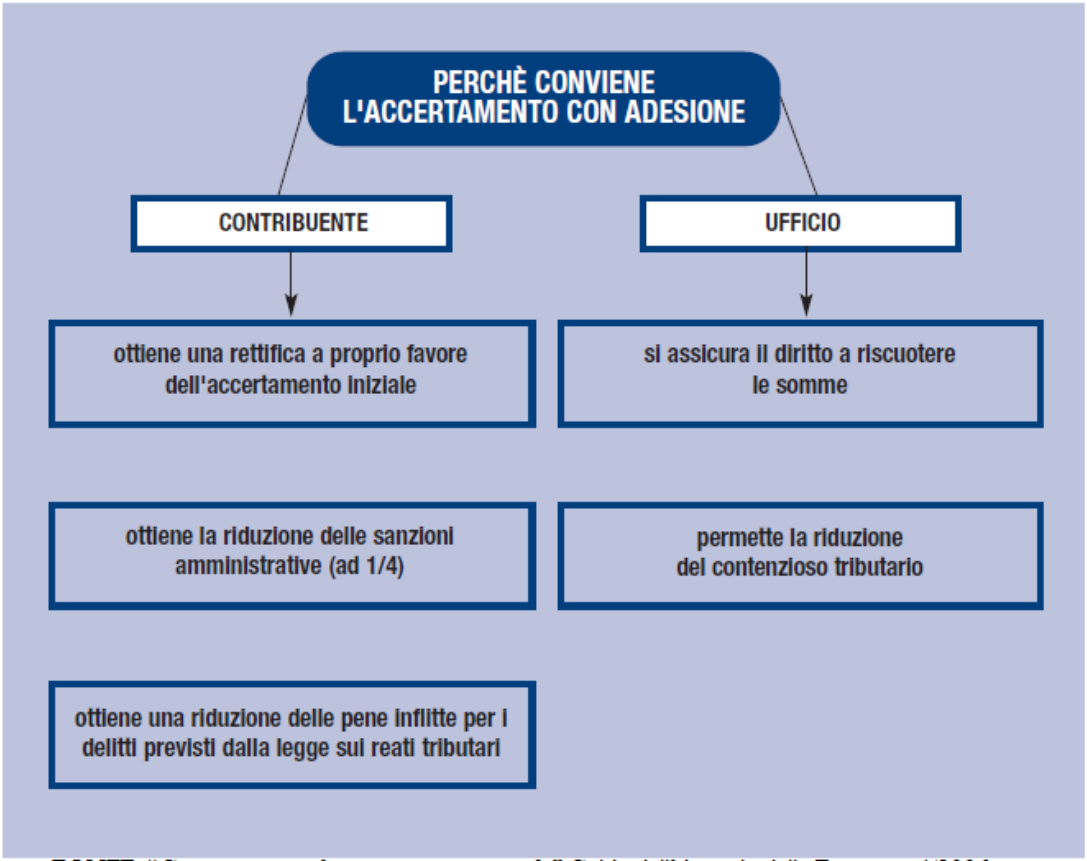
FONTE: "*Contenzioso tributario, come evitarlo*" Guida dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2006

Il raggiungimento di un accordo attraverso l'accertamento con adesione permette di conseguire vantaggi ad entrambe le Parti interessate (ufficio e Contribuente).

Il Contribuente usufruisce anche di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/4 del minimo previsto dalla legge. Inoltre, in caso di fatti perseguibili anche penalmente, la definizione,

concordata con l'estinzione del debito prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, costituisce una circostanza attenuante. Da essa deriva un abbattimento fino alla metà delle sanzioni penali previste e la non applicazione delle sanzioni accessorie.

Per l'Ufficio l'accertamento con adesione è uno strumento efficace poiché consente, da una parte di ridurre il contenzioso, dall'altra di anticipare i tempi della riscossione del tributo.



FONTE: "*Contenzioso tributario, come evitarlo*" Guida dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2006

L'iniziativa per l'avvio della procedura di accertamento con adesione può essere presa sia dall'Ufficio che dal Contribuente.

L'Ufficio, mediante il recapito dell'invito a comparire, può invitare il Contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario, prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento.

L'invito a comparire ha carattere unicamente informativo e in esso sono indicati i periodi d'imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo

dell'appuntamento, nonché gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento. Se il Contribuente non aderisce all'invito a comparire dell'Ufficio si preclude la possibilità di utilizzare l'istituto dell'accertamento con adesione.

Il Contribuente può chiedere di avviare la procedura, con una domanda in carta libera chiedendo di formulare una proposta di accertamento per una eventuale definizione.

Riguardo ai tempi di presentazione della richiesta, la domanda può essere presentata all'Ufficio competente:

- prima di aver ricevuto la notifica di un atto di accertamento non preceduto da un invito a comparire;
- dopo aver ricevuto la notifica di un atto impositivo, ma solo fino al momento in cui non scadono i termini per la proposizione dell'eventuale ricorso.

La domanda di adesione, corredata di tutte le informazioni anagrafiche e di ogni possibile recapito anche telefonico, deve essere presentata all'ufficio che ha emesso l'atto di accertamento entro 60 giorni dalla notifica dell'atto mediante consegna diretta o a mezzo posta.

Nel caso di invio per posta ordinaria vale la data di arrivo all'ufficio, mentre vale la data di spedizione se l'istanza è inviata mediante plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, l'Ufficio è tenuto a formulare al Contribuente, anche telefonicamente, in base ai recapiti da costui forniti, l'invito a comparire.

Il raggiungimento dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il Contribuente può farsi rappresentare o assistere da un procuratore.

Se le Parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti e che rappresenta la fine del contraddittorio e l'inizio della fase prettamente amministrativa.

Nel presentare domanda di accertamento con adesione il Contribuente non perde comunque il diritto di ricorrere davanti al giudice tributario.

Dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione i termini restano sospesi per un periodo di 90 giorni, sia per un eventuale ricorso sia per il pagamento delle imposte accertate, e al termine di questo arco di tempo il Contribuente se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione può impugnare l'atto ricevuto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Come incide sui contributi previdenziali	La definizione incide sui contributi assistenziali e previdenziali che hanno la stessa base imponibile di quella delle imposte sui redditi. Pertanto, il contribuente che concorda con il fisco deve regolarizzare la sua posizione anche con gli enti previdenziali. Ai maggiori contributi non vanno però aggiunti interessi e sanzioni.
Quando l'ufficio può modificare l'atto definito	L'atto di adesione perfezionato non è integrabile né modificabile da parte dell'ufficio salvo alcune eccezioni. Infatti, l'ufficio può procedere ad effettuare un nuovo accertamento solo quando: • sopraggiungono nuovi elementi che non erano conosciuti né conoscibili dall'ufficio al momento della definizione dell'accertamento con adesione; • dai nuovi elementi di cui l'ufficio è venuto a conoscenza emerge un maggior reddito superiore al 50% rispetto a quello definito, e comunque non inferiore a 77.468 euro. A prescindere da queste condizioni, che devono sussistere contemporaneamente, gli uffici possono emettere un nuovo atto impositivo quando l'adesione ha riguardato un accertamento basato sugli studi di settore o sui parametri, per anni d'imposta 1999 e successivi. In alcuni casi particolari, riguardanti le società di persone, le associazioni e le aziende coniugali è possibile effettuare un nuovo accertamento se: • la definizione ha riguardato esclusivamente i redditi di partecipazione nei confronti di società di persone ed associazioni professionali, ovvero del coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria; • viene accertato un maggior reddito nei confronti della società, associazione o azienda coniugale alla quale partecipano contribuenti che, limitatamente ai redditi diversi da quelli di partecipazione, hanno già definito la loro posizione individuale. Questi accertamenti possono riguardare, perciò, soltanto il maggior reddito di partecipazione attribuibile al socio, all'associato o al coniuge in conseguenza dell'accertamento effettuato nei confronti della società, associazione o azienda coniugale. Un nuovo accertamento è possibile, infine, nei confronti di tutti i contribuenti, quando è stato oggetto di definizione un accertamento parziale, anche sulla base di elementi conosciuti o conoscibili al momento dell'adesione.
Conservazione scritture e documenti contabili	La procedura di accertamento con adesione non elimina l'obbligo della conservazione delle scritture e dei documenti contabili riguardanti l'annualità definita che, pertanto, vanno mantenuti.

5.8.1 Caso pratico di accertamento con adesione

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Provinciale III
di ROMA
Ufficio Territoriale di
Frascati

ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(ex Art. 12 D.Lgs. 19/06/1997 n. 218)

Il sottoscritto XXXXXX, C.F. XXXXXXXXXX, rappresentante legale della XXXX SAS con sede in Via CCCCCCC Roma, C.F. CCCCCCCC.
in riferimento all'Atto di Rettifica e Liquidazione n. CCCCCCCCC, emanato dalla Direzione Provinciale III di Roma – Ufficio territoriale di Frascati.

DELEGA

Il Dott. CCCCCCCC, C.F CCCCCCCCCC, P.IVA 10052271003, Dottore Commercialista n. iscriz. Albo AA_CCCCCC, con studio in Via CCCCCCCCCC Roma, a presentare la presente istanza e fornire ulteriori chiarimenti, per quanto in Sua conoscenza agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Tel. CCCCCCCCCC
Email: XXXXXXXXXXXXXXX
PEC XXXXXXXXXXXXXXX
Indirizzo: XXXXXXXXXXXXXXX

PREMESSO CHE

- in data 14/01/2008, si costituiva la XXXXXXXX SAS;
- in data 01/12/2008, si effettuava l'inizio attività ("pizzeria tavola calda") per il primo punto vendita sito in Via XXXXXXXXXX Roma;

- in data 12/09/2012 si effettuava l'acquisto di un ramo d'azienda della "XXXXXXXXX S.r.l." relativa all'attività commerciale (pizzeria) sita in Piazzale XXXXXXXXXX Roma;
- in data 10/12/2012 è stata presentata c/o il Comune di Roma SCIA commerciale, successivamente correttamente anche comunicata in CCIAA, per l'inizio attività di "*gastronomia calda e fretta, pizza rustica, rosticceria e friggitoria*", nonché per il "*commercio al dettaglio specializzato di prodotti alimentari confezionati e sfusi soggetti e non a regime di temperatura controllata*";
- non sono stati aperti altri punti vendita nel periodo intercorrente tra la data di acquisto[107] del ramo d'azienda (12/09/2012) e l'inizio effettivo dell'attività (10/12/2012), e in tale periodo sono stati effettuati ingenti investimenti in attrezzature e opere di manutenzione, documentate da fatture allegate alla presente istanza in quanto il locale è stato interamente ristrutturato nel design e ammodernato nelle stigliature e attrezzature, in quanto l'amministratore della XXXXXXXXX S.a.s. ha riprodotto il medesimo *store concept* del primo punto vendita, considerando obsoleto il precedente *layout* del negozio e inutilizzabili diverse attrezzature[108].
- in data 02/04/2014 veniva notificato l'Atto di Rettifica e Liquidazione n. XXXXXXXXXXX, emanato dalla Direzione Provinciale III di Roma – Ufficio territoriale di Frascati, ove si rettifica il valore dichiarato (pari a € 120.000,00 per avviamento commerciale e € 80.000,00 per beni non specificati) nell'Atto di acquisto di ramo d'azienda relativo al punto vendita di Piazzale XXXXXXXXX, accertando un maggior valore pari a Euro 187.202,12, in relazione alle attrezzature, adducendo come motivazione tra le considerazioni "*che il decremento del valore delle immobilizzazioni materiali*[109] *riconducibile alla cessione del ramo d'azienda di cui all'atto registrato all'UT Frascati n. XXXXXXX serie 1T è pari a € 187.202,12 (pari*

[107] né al momento risultano tuttora in apertura.
[108] si allega reportage fotografico attestante il completo riammodernamento del negozio operato dalla nuova gestione societaria.
[109] per completezza si rileva peraltro un evidente errore formale di indicazione di immobilizzazioni "immateriali" anziché "materiali" nell'accertamento.

alla differenza tra € 275.117,00 ed € 88.096,88) [del bilancio della Super B S.r.l., N.d.R.];

- dopo aver acquisito il Bilancio chiuso al 31/12/2012 della XXXXXXXXXX S.r.l. (C.F. XXXXXXXXXX) dagli archivi della CCIAA di Milano, Bilancio citato dall'Agenzia delle Entrate in quanto relativo all'esercizio in cui è avvenuta la cessione del ramo d'azienda della XXXXXXXXX S.r.l. alla XXXXXXXXX S.a.s., nelle premesse, a pag. 1, risulta che "*sono stati ceduti i punti vendita e le attrezzature di: Brescia, sito all'interno del centro commerciale "Freccia Rossa" il 27/01/2012; Milano, Via Vittor Pisani, il 17/02/2012; Roma Eur a Roma il 12/09/2012* (solamente quest'ultimo è oggetto di compravendita nel caso in oggetto, N.d.R.), e inoltre, "*Tali operazioni hanno inciso notevolmente sul bilancio 2012 in quanto, se da una parte in due casi hanno comportato una valorizzazione positiva dell'avviamento, dall'altra hanno comunque comportato l'iscrizione di minusvalenze e svalutazioni di cespiti inerenti beni materiali e immateriali dei punti vendita che <u>non sono stati ritenuti di interesse per gli acquirenti</u>*";
- nella medesima Nota Integrativa, in relazione al dettaglio delle Immobilizzazioni Materiali, a pag. 6 si rileva: "*I decrementi delle diverse voci sono legati alla <u>cessione/dismissione dei tre punti vendita</u> che hanno comportato minusvalenze/plusvalenze e svalutazioni, come già illustrato"*. Il decremento di € 275.116,20 risultante dal Bilancio, pertanto deve essere ripartito alla cessione di n. 3 rami d'azienda e non può essere imputabile solamente alla compravendita del negozio di Roma e a quello di Milano Via Vittor Pisani n. 14, come invece indicato nell'Avviso. Peraltro, nell'Avviso il decremento di € 275.116,20 è imputato solamente per € 88.096,88 relativi alla cessione di beni materiali, mentre non si è tenuto conto del valore di € 78.291,33 relativo a immobilizzazioni materiali indicato negli allegati dell'atto di cessione di ramo d'azienda (allegato alla presente) . Pertanto il valore di € 275.116,20 è già giustificato parzialmente da due atti di compravendita:
  - € 88.096,88 (Via XXXXXX – Milano)
  - € 78.291,33 (Piazzale XXXXXXXXX, Roma)

Il valore rimanente da giustificare (€ 108.727,99) è pertanto ulteriormente attribuibile presumibilmente alla cessione (indicata nella nota integrativa al bilancio 2012 della XXXXXXXXX S.r.l.) del ramo d'azienda relativo al negozio di Brescia all'interno del centro commerciale "Freccia Rossa", per cui ci si riserva di presentare ulteriore documentazione.

P.Q.M.

Si ritiene parzialmente illegittimo l'Avviso di Rettifica e Liquidazione n. XXXXXXXXXX in quanto non tiene conto di elementi rilevanti forniti all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale III di Roma – Ufficio Territoriale di Frascati con la presente Istanza.
Si segnala inoltre che in ogni caso l'Accertamento in oggetto potrebbe essere alternativamente imputabile all'altra compravendita del negozio di Milano – XXXXXXXX e non solo a quello di Roma – Piazzale XXXXXXXX.

CHIEDE

L'annullamento parziale dell'Avviso di Rettifica e Liquidazione n. XXXXXXXXX

Si allegano:

- visura Camerale aggiornata al 14/05/2014 XXXXXXX S.a.S.;
- documento d'identità Sig. XXXXXXXXX
- Atto di Vendita di Ramo d'Azienda con Patto di Riservato Dominio Rep. XXXXXXX Racc. XXXXXXX Notaio XXXXXXXX del 12/09/2012, registrato a Frascati il 14/09/2012.
- dettaglio Fatture d'acquisto stigliature e attrezzature relative al periodo intercorso tra l'acquisto del ramo d'azienda e l'inizio attività effettivo c/o il punto vendita di Piazzale Luigi Sturzo;
- elaborato fotografico relativo alla situazione Ante Operam (12/09/2012), ai lavori di ristrutturazione e Post Operam (10/12/2012) da cui si evince il totale

riammodernamento del locale e l'integrale sostituzione delle attrezzature, prevalentemente obsolete e inutilizzabili;

- bilancio dell'esercizio 2012 della XXXXXXXX S.r.l. completo di Nota integrativa.

Roma, XXXXXX

In fede,

Per Accettazione Incarico,

5.9 Il reclamo e la mediazione

L'istituto è stato introdotto dall'art. 39, comma 9, D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella L. 15.7.2011, n. 111, che ha aggiunto l'art. 17 bis[110] al D. Lgs. 31.12.1992, n. 546. Tali novelle normative hanno comportato l'introduzione nell'ordinamento tributario italiano degli istituti del *reclamo* e della *mediazione tributaria*. Il nuovo articolo 17 bis nel D. Lgs. n. 546/92 ha validità con l'entrata in vigore dello stesso, trovando applicazione in relazione agli atti impositivi notificati a partire dal 2.4.2012, di valore non superiore a Euro 20.000. Il comma 1 dell'articolo 17 bis prevede innanzitutto una indicazione delle controversie che devono necessariamente proporre un reclamo prima di poter ottenere l'ammissibilità del ricorso.

---

[110] L'art. 17-bis recita: "*1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.*
2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.
3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.
4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.
5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.
6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.
7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.
8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.
9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.
10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione".

Si tratta dei casi in cui:

a) la pretesa fiscale non superi nel complesso il valore di Euro 20.000, indipendente dal tributo in contestazione, tale valore è dato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate; in caso di controversie su sole sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste;
b) l'atto impositivo sia emesso dall' Agenzia delle Entrate. Per le impugnazioni cumulative proposte avverso una pluralità di atti, il valore della lite va individuato con riferimento a ciascun atto impugnato con il medesimo ricorso. Tra gli atti oggetto della disciplina di reclamo rientra, per interpretazione dell'Agenzia delle Entrate come risultante dalla recente C.M. n. 9/E del 19.3.2012, anche il diniego tacito rispetto ad una istanza di rimborso.

Nel caso di diniego tacito, in particolare, la nuova fattispecie si applica solo a quelle ipotesi in cui, a partire dall'1.4.2012, non siano decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso.

Gli atti soggetti a reclamo

Come chiarito in precedenza, le discipline del reclamo e della mediazione tributaria non si applicano a tutti gli atti emessi dagli enti impositori, ma soltanto a quelli emessi dall'Agenzia delle Entrate. La Circolare Ministeriale n. 9/E ha chiarito peraltro che sono *oggetto di reclamo* ed eventuale mediazione le controversie relative a:

a) Avviso di accertamento;
b) Avviso di liquidazione;
c) Provvedimento che irroga le sanzioni;
d) Ruolo;
e) Rifiuto espresso o tacito della restituzione dei tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
f) Diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari
g) Ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle Entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Poiché le cartelle di pagamento, non sono emesse dall'Agenzia delle Entrate, non sono oggetto di mediazione, ad eccezione nel caso in cui si possa eccepire la mancata notifica di un atto presupposto, riconducibile all'Agenzia delle Entrate (es. avviso d'accertamento), in questa fattispecie, infatti, il Contribuente è comunque tenuto a presentare istanza preliminare di mediazione.

Appare opportuno esaminare nel dettaglio il caso della ricezione di una cartella di pagamento in quanto tale atto risulta uno dei più frequenti:

a) il Contribuente solleva contestazioni attinenti esclusivamente ai vizi propri della cartella di pagamento. La controversia non potrà essere oggetto di mediazione;

b) il Contribuente impugna la cartella di pagamento sollevando vizi riconducibili esclusivamente all'attività dell'Agenzia delle Entrate. Al ricorrere di tale ipotesi il Contribuente dovrà comunque preventivamente esperire il procedimento di mediazione, sempre che il valore della controversia non superi i 20.000 Euro;

c) il Contribuente, in sede di impugnazione, formula eccezioni riferibili sia all'attività dell'Agenzia delle Entrate si all'attività dell'Agente di riscossione. In tal caso bisogna ulteriormente distinguere tra l'ipotesi in cui:
   - il Contribuente avvii la fase di mediazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate senza notificare il ricorso all'Agente della riscossione, la controversia è oggetto di mediazione;
   - il Contribuente avvii la fase di mediazione e contestualmente notifichi il ricorso all'Agente della riscossione, la controversia è oggetto di mediazione;
   - il Contribuente notifichi il ricorso solo all'Agente della riscossione, la controversia non può essere oggetto di mediazione;

Oltre alle cartelle di pagamento risultano quindi escluse da tale procedura le controversie relative a:

a) avvisi di mora oggi sostituiti dall'intimazione di pagamento;

b) iscrizione di ipoteca sugli immobili di cuiall'art.77 del D.P.R. n.602/73;

c) fermo di beni mobili registrati, di cui all'art.86 del D.P.R. n.602/73;

d) atti relativi alle operazioni catastali;

e) gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore superiore a ventimila euro;

f) gli atti relativi ad Aiuti di Stato;

g) ogni altro atto emesso da soggetti diversi dalla Agenzia delle Entrate (Agenzia del Territori, Agenzia delle Dogane, Enti Pubblici, ecc.);

Nel caso in cui la parte ricorrente eccepisca la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle Entrate, il Contribuente è comunque obbligato a presentare in maniera preliminare il reclamo.

L'istituto in oggetto consente al Contribuente di definire bonariamente, mediante la presentazione di un reclamo (esente da imposta di bollo, e quindi presentato in carta libera), ed tentare di estinguere nel contraddittorio un potenziale contenzioso. Il contenuto dell'istanza deve uniformarsi al dettato dei commi 6 e 7 dell'art. 17 bis del D. Lgs. 546/92 i quali prevedono, rispettivamente, che al procedimento in esame si applichino, tra le altre, le disposizioni disciplinanti il ricorso di cui all'art. 18 del D. Lgs. 546/92 in quanto compatibili, e che l'istanza introduttiva dello stesso possa "*contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa*".

La presentazione del reclamo, per gli atti per cui è prevista, è obbligatoria. Il mancato tentativo conciliativo a mezzo del reclamo è condizione di ammissibilità di un ricorso tributario, che peraltro è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto reclamabile.

Vista la natura conciliativa dell'istituto, questo ultimo non è compatibile con la procedura di accertamento con adesione in quanto ad esso simile nella sostanza.

La proposizione di istanza di accertamento con adesione, non è comunque esclusa a seguito del reclamo, purché sia trascorso un periodo di sospensione pari a novanta giorni.

Appare importante sottolineare l'importanza della valutazione dei documenti da allegare alla compia del reclamo, in quanto il Contribuente li potrà depositare anche al momento dell'eventuale costituzione in giudizio.

Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, al pari di quanto accade nel caso di accertamento con adesione.

L'ufficio cui viene proposto il reclamo esegue l'istruttoria, che consiste nelle seguenti fasi procedurali:

1) verifica della sussistenza dei presupposti fissati dall'art. 17 bis del D.lgs. 546/92 per la presentazione dell'istanza;
2) verifica della fondatezza dei motivi in base ai quali viene contestato l'atto impugnato;
3) nel caso in cui non sussistano i presupposti per l'annullamento dell'atto, valuta l'eventuale proposta di mediazione formulata dal Contribuente;
4) in assenza di proposta formulata dal Contribuente, valuta comunque la possibilità di pervenire ad un accordo di mediazione e, a tal fine, previo eventuale invito del Contribuente al contraddittorio, formula una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa, ai sensi del comma 8 dell'art. 17 bis (analisi condotta attraverso una verifica relativa: – all'incertezza delle questioni controverse; – gradi di sostenibilità della pretesa; – principio di economicità dell'azione amministrativa[111]);
5) nell'eventualità in cui non si ravvisino i presupposti per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, l'Ufficio formula una proposta di mediazione che consenta al Contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni.

L'istruttoria si può pertanto concludere con diversi esiti:

- accoglimento totale o parzialmente,
- rigetto dell'istanza
- formulazione di una proposta di mediazione, avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

[111] In A. Lattanzio, op. cit.: "*In particolare il principio di economicità dell'azione amministrativa potrebbe porre alcune ipotesi di convenienza della mediazione laddove la stessa si concretizzi nell'offerta di pagamento di somme ridotte rispetto a pretese di per sé piuttosto contenute.*"

Trascorso il termine di 90 giorni di sospensione (senza applicazione della sospensione feriale dei termini, ossia) che decorre dal ricevimento del reclamo da parte dell'ufficio, qualora la conciliazione non abbia avuto gli esiti sperati oppure nel caso di silenzio dell'Agenzia delle Entrate, ha inizio il termine di trenta giorni (con applicazione della sospensione feriale) per l'eventuale costituzione in giudizio del Contribuente mediante proposizione di ricorso in Commissione tributaria provinciale.

Nel caso di esito negativo del procedimento di mediazione, la parte soccombente nell'eventuale successivo processo incardinato in Commissione tributaria è condannata a pagare, oltre alle spese di giudizio, un'ulteriore somma pari al 50% di queste ultime, a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione.

La positiva definizione della mediazione, consente al Contribuente un risparmio consistente nella riduzione delle sanzioni al 40%. Le Parti, nel corso della mediazione sono tenute a redigere un apposito processo verbale, titolo per la riscossione, indicando le somme dovute rispettivamente a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. La procedura si ritiene perfezionata, però, solamente a seguito del versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo o della prima rata (l'importo può essere oggetto di rateizzazione fino ad un massimo di 8 rate).

In merito al processo verbale, appare opportuno chiarire che l'accordo si perfeziona al momento della sottoscrizione, da parte dell'Ufficio e del Contribuente, di questo atto che deve contenere l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi e sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi (compresa la rateizzazione delle somme dovute). Tale accordo di mediazione deve essere firmato dal Direttore dell'Ufficio provinciale o regionale ovvero da un soggetto delegato (funzionario, capo *team*). Al riguardo è necessario evidenziare che, ai sensi del comma 5 dell'art.17 bis del D. Lgs. n. 546/1992, la trattazione dell'istanza di mediazione deve essere effettuata dagli Uffici legali delle Direzioni provinciali e regionali, in quanto rientranti tra le "*apposite strutture autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*". La sottoscrizione può avvenire contestualmente ovvero in momenti diversi. L'accordo può anche concludersi

mediante sottoscrizione per accettazione della proposta di mediazione formulata da una delle parti, quando dalla proposta risulti in modo specifico e univoco il contenuto dell'accordo, con particolare riferimento alla determinazione delle somme dovute e alle modalità di versamento delle stesse.

Al fine di non ingenerare confusione, appare importante operare una distinzione tra la mediazione tributaria obbligatoria, oggetto del presente paragrafo, e la mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali, disciplinata dal D.lgs. 4 marzo 2010 n. 28.

La mediazione tributaria obbligatoria, permettendo di ridurre il numero delle controversie presso le Commissioni tributarie, rientra tra gli strumenti deflativi del contenzioso, offrendo peraltro al Contribuente un ulteriore strumento che permette una potenziale riduzione dei tempi di attesa sulla certezza e definitività della pretesa tributaria. La ratio della norma risiede nella volontà del legislatore di introdurre una fase precontenziosa e deflattiva del giudizio mediante la quale, attraverso un esame volto ad anticipare l'esito atteso di un potenziale contenzioso, si tenta di risolvere in sede amministrativa eventuali contestazioni insorte tra privati ed Ente impositore.

L'istituto della mediazione tributaria obbligatoria, per espressa previsione dell'art. 17 bis, è alternativo alla conciliazione giudiziale disciplinata dall'art.48 del D. Lgs. n. 546/92, in caso di rigetto dell'istanza in quanto quest'ultima è legata alla proposizione di un ricorso in Commissione tributaria, mentre la mediazione è un istituto prodromico alla fase di contenzioso tributario.

La disciplina della mediazione tributaria è stata oggetto di analisi, sin dalla sua introduzione, da parte di Dottrina e Giurisprudenza, in merito a questioni di costituzionalità. La Giurisprudenza tributaria di merito ha sollevato pertanto davanti alla Corte costituzionale diverse questioni, in particolare sono stati oggetto di discussione:

- l'obbligatorietà del reclamo-mediazione quale condizione per l'azione giurisdizionale,
- la terzietà del mediatore,
- la disparità nel riparto degli oneri probatori,
- la mancata condanna alle spese nel caso di accoglimento,

- la mancata sospensione della riscossione nella pendenza della procedura amministrativa.

Il secondo comma dell'art. 17 bis del D. Lgs. 546/1992 dispone che "*La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio*", la recente sentenza della Corte Costituzionale n. 98 del 16.04.2014 ha però dichiarato l'illegittimità di tale norma, la Corte si è conformata alla consolidata giurisprudenza che considera "anche in presenza di un interesse generale che giustifichi il differimento dell'accesso alla tutela giurisdizionale, il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa"[112], deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile ed operare un congruo bilanciamento tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire. In base a tale sentenza, come espressamente indicato dalla Corte di Cassazione, "l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche"[113].

Riguardo, invece, alla questione di mancata terzietà del mediatore, si rileva che "*ancor più grave è apparsa, nei confronti degli artt. 24, 111 e 113 Cost. la mancata terzietà rispetto alle parti contrapposte del destinatario dell'istanza deputato alla mediazione, trattandosi in ogni caso di Uffici della stessa Agenzia delle Entrate sebbene diversi da quelli cui riferire l'atto reclamabile*"[114].

Per quanto concerne la problematica relativa alla disparità di riparto degli oneri probatori, si segnala che il Contribuente è obbligato a evidenziare da subito tutti i vizi dell'atto reclamabile, a differenza dell'Agenzia delle Entrate che dispone pertanto di maggior tempo per la propria difesa in relazione alla pretesa tributaria rispetto alla controversie su atti non reclamabili. Tale circostanza comporterebbe pertanto un inevitabile aumento i produzione di memorie integrative per sopravvenuta conoscenza di nuovi documenti, con conseguente aggravio della

[112] Corte Cost. sent. n. 154 del 1992
[113] Cfr. Corriere Tributario, IPSOA, n. 23/2014, G. Marini, "*Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*".
[114] Cfr. Corriere Tributario, IPSOA, n. 40/2013, V. Ficari, "*Possibili scenari futuri per la mediazione tributaria*".

eventuale procedura di ricorso (nel caso in cui la mediazione non andasse a buon fine) e un allungamento dei termini.

Un ulteriore aspetto di disparità che segna la mediazione è costituito dalla mancata previsione della condanna alle spese[115] dell'Agenzia delle entrate nel caso un cui il reclamo fosse accolto con annullamento dell'atto emesso, che comunque comporterebbe delle spese di difesa da parte del Contribuente conto cui era stato emesso un atto ingiusto.

Infine, è apparso altrettanto controversa e vessatoria la mancanza di sospensione cautelare durante il periodo di novanta giorni previsti per la definizione della mediazione.

La precedente sentenza n. 125 del 30.05.2013 della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ha anche chiarito che è inammissibile un ricorso tributario prima che siano decorsi i novanta giorni previsti per l'esaurimento della procedura del reclamo-mediazione. La conseguente sanzione data dall'inammissibilità del ricorso "*decretata per l'omessa attivazione del reclamo è concepita a presidio della finalità dell'istituto, ossia la deflazione del contenzioso, che è realizzata dalla presentazione dell'istanza, in quanto innesco del procedimento, ma anche necessariamente dal rispetto del termine accordato per lo svolgimento della relativa procedura. In questa prospettiva, entrambi i momenti (presentazione del reclamo e osservanza del termine) vanno concepiti come ugualmente imprescindibili per il funzionamento dell'istituto e, di conseguenza, preservati dalla medesima sanzione dell'inammissibilità nel caso di violazione del precetto*"[116]. Si ricorda però che tale sentenza è stata superata dalla pronuncia della Corte Costituzionale sopra esplicitata.

[115] Cfr. Corriere Tributario, IPSOA, n. 40/2013, V. Ficari, "*Possibili scenari futuri per la mediazione tributaria*": "*nelle ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale dell'istituto del reclamo-mediazione si prospetta l'incostituzionalità, rispetto alle liti non mediabili, della mancata espressa condanna alle spese in capo all'Agenzia delle Entrate ove il reclamo sortisca nell'annullamento totale dell'atto reclamabile e il Contribuente abbia comunque sostenuto le spese di una lite potenziale in ragione degli effetti della conversione legale del reclamo non seguito da alcun annullamento o mediazione dovendosi servire di un professionista abilitato*".

[116] Cfr. Corriere Tributario, A. Carinci, "*il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condiziona l'ammissibilità del ricorso*".

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. Agenzia delle Entrate, "*Contenzioso tributario, come evitarlo*" – Guida n. 4/2006;
- AA.VV., "*Accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso tributario*", SEAC, 2014;
- AA.VV., "*Difendersi da Equitalia*", Monografia Italia Oggi, 2013;
- AA.VV., "*Istituti deflativi del contenzioso tributario*", Il Sole 24 Ore – Frizzera, 2014;
- AA.VV., "*La nuova mediazione obbligatoria*", Monografia Italia Oggi, 2013;
- Allorio E., "*Diritto processuale tributario*", Torino, 1969;
- Ambrosetti M., "*Il ricorso nel diritto tributario*", CEDAM, Padova, 1999;
- Antico G., "*Strumenti deflativi del contenzioso tributario*", MAGGIOLI, 2013;
- Bafile C., "*Introduzione al diritto tributario*", CEDAM, Padova, 1978;
- Bastioni Ferrara F., "appunti sul processo tributario", CEDAM, Padova, 1995;
- Bevilacqua P., "*Contributo unificato nel processo tributario*", MAGGIOLI, 2013;
- Buscema A, Di Giacomo E., "*Il processo tributario – aspetti problematici e strategie processuali*", Giuffrè Editore, Milano, 2004;
- Chindemi D., "*Il processo e le prove nel contenzioso tributario*", Maggiori Editore, Rimini, 2008;

- Consiglio di Stato, Sez. IV, 19 marzo 2009, n. 1645;
- Consiglio di Stato, Sez. V, 30 aprile 2009, n. 2761;
- Corte Costituzionale, Sentenza n. 560/1989;
- Corte di Cassazione, Sez. Trib. sentenza n. 5370/2010;
- Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 12661/2011;
- Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 16032/2005;
- Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 3611/2006;
- Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 6029/2002;
- Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 1174/2010;
- Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza, n. 14298/2012
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza n. 16412/2007;
- Cossu Francesco, Cossu Fabrizio, "*Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario*", Il Sole 24 Ore, 2010;
- De Mita E., "*La lite da condono*", in Corriere Tributario, IPSOA, 1984;
- Della Valle E., Ficari V., Marini G., "*Il processo tributario*", CEDAM, Padova, 2008;
- Falsitta G., "*Manuale di diritto tributario, Parte Generale*", Padova, 2008;
- Fanara B., "*Il reclamo, la mediazione e gli altri strumenti deflattivi del processo tributario*", Giuffrè, 2014;

- Fantozzi A., "*Il diritto tributario*", UTET, 2003;

- Ficari V., "*Possibili scenari futuri per la mediazione tributaria*", Corriere Tributario, IPSOA, n. 40/2013;

- Fondazione Luca Pacioli, "La sospensione giurisdizionale dell'esecuzione dell'atto impugnato", documento n. 7 del 1 marzo 2005;

- Giorgetti M.C., Quatraro B., "*Accertamenti e misure cautelari nel diritto tributario. Sanzioni, processo, riscossione*", Giuffrè, 2014;

- Glendi C., "*Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*", CEDAM, Padova, 1990;

- Glendi C., "*Contenzioso Tributario*", Enciclopedia Giur. Treccani, 1988, Vol. IX;

- Iorio A., "*Accertamento e riscossione*", IPSOA, 2014;

- Lattanzio A., "*Manuale del processo tributario*", Editrice ADMAIORA, 2012;

- Lattanzio A., "*Controlli fiscali e nuovo redditometro. Memento fiscale aggiornato alla L. 98/2013*", Editrice AdMaiora, Trani, 2013

- Lunelli L., Lunelli R., Missoni A., Ravasio F., "*Istituti deflativi del contenzioso tributario*", Sistema Frizzera, Ed. Il Sole 24 Ore, 2012

- Marini G., "*Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*", Corriere Tributario, IPSOA, n. 23/2014;

- Mogorovich S., "*Guida operativa al processo tributario*", MAGGIOLI, 2014;

- Muscarà V., "*Condono e processo tributario*", Rassegna Tributaria, 1985;

- Napoli G., Rocchi S., "*Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del Contribuente*", Cacucci Editore, 2013;

- Risolo L., "*Cartelle di pagamento: guida ai ricorsi. Il contenzioso tributario e gli strumenti di autotutela: schemi ed esempi pratici di ricorsi per soggetti privati e aziende*", Italia Oggi – Nuova giuridica, 2011;

- Tabet G., "*Il processo tributario*", Bollettino Tributario, 1980;

- Tambasco P., "*Impugnazioni delle sentenze tributarie*", MAGGIOLI, 2013;

- Tesauro F., "*Istituzioni di diritto tributario*", UTET, 2011

- Tesauro F., "*Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*", Boll. Trib., 1982;

- Tesauro F., "*Manuale del processo tributario*", GIAPPICHELLI, 2014.

- Tesauro F., "*Profili sistematici del processo tributario*", CEDAM, Padova, 1980;

- Tommasini A., "*Riordino degli interpelli: un'occasione da non perdere*", Corriere Tributario n. 18/2014;

- Turchi A., "*I poteri delle parti nel processo tributario*", Giappichelli, 2003.

- Villani M., Rizzelli P., "*Autotutela nel contenzioso tributario*", MAGGIOLI, 2013.