

ABSTRACT

Il presente elaborato, intitolato “Il processo tributario e gli strumenti deflativi del contenzioso”, realizzato al fine di fornire al Contribuente una descrizione degli aspetti procedurali che caratterizzano il contenzioso tributario nel caso intenda percorrere la via del ricorso, oppure le diverse alternative più o meno bonarie messe a disposizione dall’Ordinamento italiano in fase (prevalentemente) pre-contenziosa.

Il testo 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 su:

- l’analisi della giurisdizione tributaria (*potere del giudice di esercitare la propria azione in generale in merito a determinati argomenti*);
- la descrizione dei diversi organi cui è affidata la giustizia in ambito tributario (*Commissioni tributarie e Corte di Cassazione*). 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 requisiti (*indipendenza, imparzialità e correttezza*) che i giudici tributari devono possedere per poter equamente valutare le fattispecie poste alla loro attenzione;
- gli strumenti (*astensione e ricusazione*) previsti dall’ordinamento nel caso in cui i giudici non posseggano i requisiti richiesti. 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 accertare casi di incompatibilità o incapacità del giudice a giudicare una determinata controversia.

- le fattispecie oggetto della giurisdizione tributaria;

La giurisdizione delle Commissioni tributarie riguarda i rapporti tra giudici di ordini diversi 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”*.

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”*.

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”.

- 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:

- gli Attori, Parti necessarie del processo: il *Ricorrente*, soggetto che promuove il giudizio innanzi la Commissione tributaria e coincide di norma con il Contribuente destinatario dell'atto impugnato e il *Resistente*, soggetto che ha emesso l'atto impugnato (Ufficio dell'Agenzia fiscale, dell'Ente locale o dell'Agente della riscossione);
- le fattispecie in cui partecipino al processo tributario altri soggetti oltre alle Parti (*Litisconsorzio*), facendo distinzione tra il Litisconsorzio facoltativo (quando 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 oggetto o per titolo ovvero quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni) e Litisconsorzio necessario (quando l'oggetto del contendere è una situazione giuridica plurilaterale, tale per cui la decisione deve essere pronunciata nei confronti di tutti e sarebbe inefficace se fosse pronunciata nei confronti di alcuni soltanto);
- le formalità/modalità operative di comunicazione e notificazione degli atti processuali riportando il dettato dell'art. 16, rubricato “*comunicazioni e notificazioni*”, che 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.
- l'insieme di prove ammesse ed escluse 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. Le prove materiali (documenti, 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. 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 rispetto alla controversia. 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.

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

- il numerus clausus di atti impugnabili previsto dall'art. 19 del D. Lgs. 546/1992, si è peraltro effettuata un'analisi del percorso storico di modifica e graduale ampliamento degli stessi fino all'attuale formulazione;

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' <i>avviso di accertamento del tributo</i> ;	SI	SI	NO	SI	SI
b) l' <i>avviso di liquidazione del tributo</i> ;	NO	SI	NO	SI	SI
c) il <i>provvedimento che irroga le sanzioni</i> ; <i>(ingiunzione) omissis</i>	SI	SI	NO	SI	SI
d) il <i>ruolo e la cartella di pagamento</i> ;	solo ruolo	solo ruolo	NO	SI	SI
e) l' <i>avviso di mora</i> ;	NO	SI	NO	SI	SI
e-bis) <i>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;</i>	NO	NO	NO	NO	SI
e-ter) <i>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;</i>	NO	NO	NO	NO	SI
f) <i>gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;</i>	NO	NO	NO	NO	SI
g) <i>il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;</i>	NO	Prov. Espresso	NO	SI	SI
h) <i>il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;</i>	NO	NO	NO	NO	SI
i) <i>ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.</i>	NO	NO	NO	SI	SI
<i>provvedimento che dispone la sospensione del rimborso</i>	NO	NO	SI	NO	NO
<i>provvedimento che estingue il credito di rimborso per compensazione con un corrispondente debito per sanzioni divenuto definitivo</i>	NO	NO	SI	NO	NO

- le formalità cui deve ottemperare il Ricorrente nella proposizione del ricorso.
Il ricorso deve infatti 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; oppure 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.
- l'oggetto e il contenuto del ricorso;
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*”.

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.

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*.

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).
- la costituzione in giudizio di entrambe le Parti, mediante assistenza tecnica in giudizio e SI.GI.T.. 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 la 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. Per la Parte ricorrente 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) con alcune eccezioni. 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. La costituzione del Ricorrente è un adempimento imprescindibile al fine dell'esistenza del processo tributario, la costituzione della Parte resistente invece è solamente eventuale.
 - 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 a:

- eventuali impugnazioni in secondo grado di giudizio (Commissione tributaria regionale). 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;
- eventuali impugnazioni in terzo grado di giudizio (Cassazione), nel caso in cui la sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale non sia ritenuta corretta da una delle Parti. 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, la Cassazione è deputata 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;
- l'eventuale revocazione si propone al medesimo giudice che ha emesso la sentenza da revocare, fondandosi sul presupposto che i vizi della sentenza siano tanto gravi ed evidenti da far ritenere che la sentenza impugnata sarà riformata dallo medesimo giudice che l'ha pronunciata.

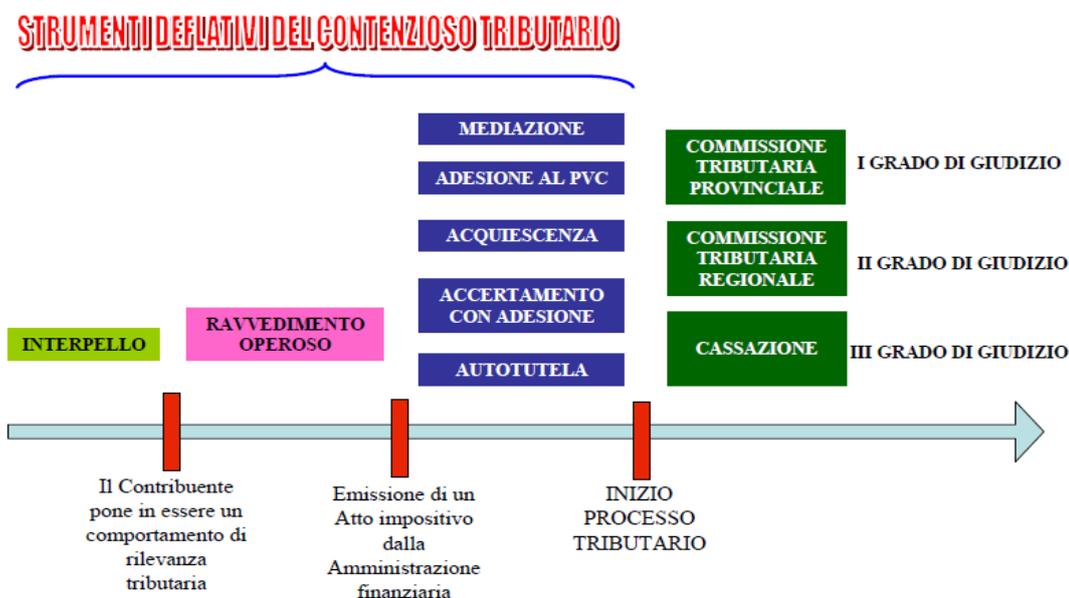
Nel **QUINTO CAPITOLO** – **GLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO**, si esaminano infine quei mezzi volti a prevenire e ridurre il contenzioso. Gli strumenti deflativi sono utilizzabili nel caso (ma non solo) di ricezione, da parte del Contribuente, di un atto impugnabile e offrono un'alternativa al 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 e 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.

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.



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.