

**Carmine R. La Mura**

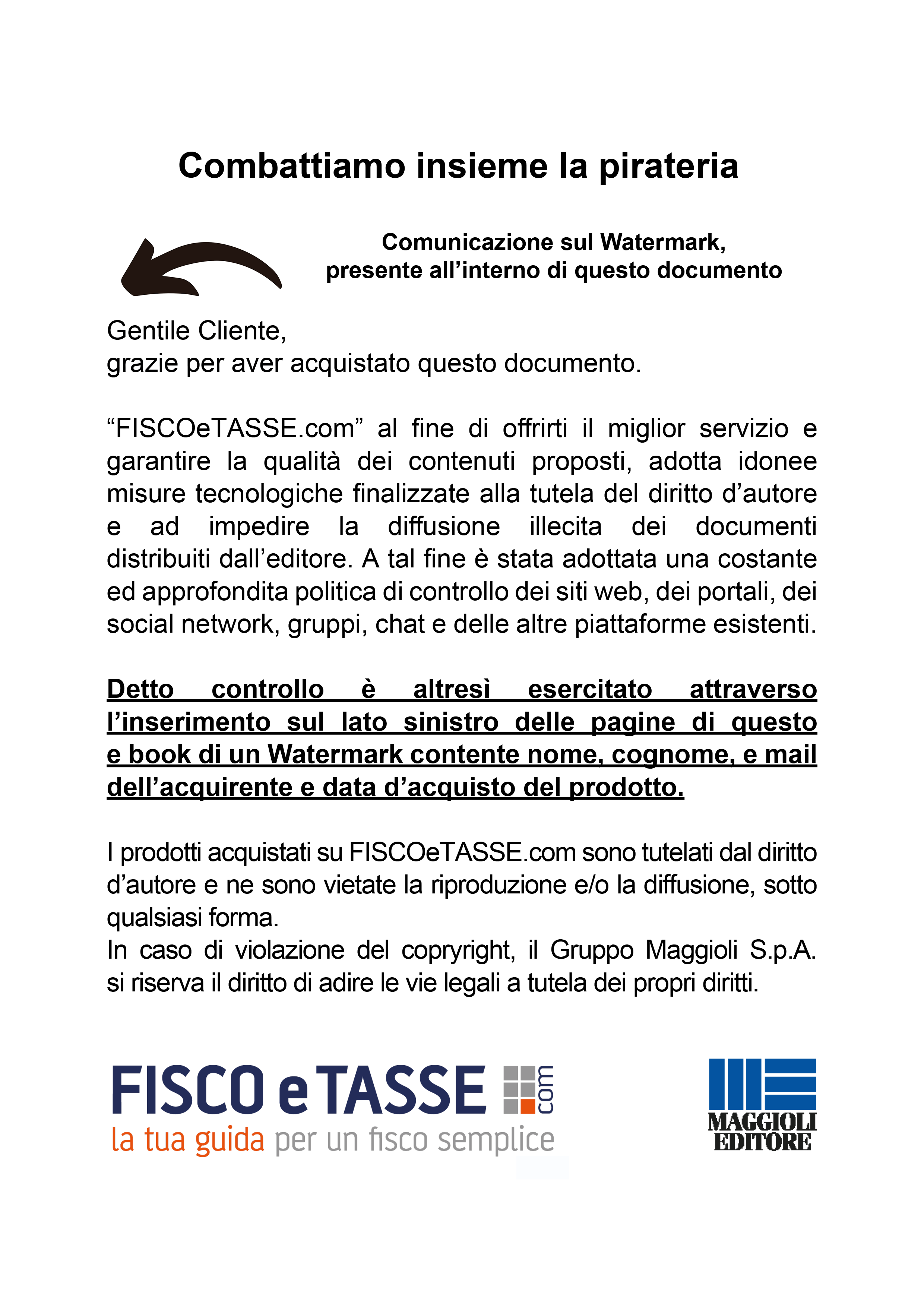
**GUIDA PRATICA ALLA REDAZIONE DI UN RICORSO TRIBUTARIO**

**Edizione 2023**

**Come redigere correttamente un ricorso nell’era del processo telematico**

* Casi Pratici
* Ricorso - Appello – Giudizio di ottemperanza
* Processo Tributario Telematico
* Istituti deflativi



***.***

Sintesi

La redazione di un ricorso tributario non è agevole. Bisogna tener conto di una normativa che, oltre alle norme specifiche di diritto processuale tributario, richiama anche elementi di procedura civile e diritto amministrativo. Ne risultano una serie di percorsi e procedure non semplici da applicare con attenzione per evitare di commettere errori o dimenticanze che possono compromettere l’iter e gli obiettivi del ricorso.

Lo scopo del presente lavoro è quello di fornire un valido ausilio alla redazione di un ricorso tributario per opporsi alla pretesa erariale analizzandone le fasi principali e soffermandosi sulle ipotesi di nullità ed inammissibilità.

Al fine di rendere il testo maggiormente operativo, verranno discussi anche dei casi concreti di opposizione alla pretesa tributaria arricchiti da elementi di strategia processuale.

L’obiettivo è quello di fornire un punto di riferimento con relativi riferimenti giurisprudenziali, esempi e formule per affrontare il contenzioso.

L’opera si divide in tre parti. La prima, costituita dal primo capitolo, si soffermerà sulle modalità di redazione del Ricorso in I grado e sugli errori da non commettere con schemi illustrativi e check-list. La successiva dal secondo al quarto capitolo affronterà alcuni casi operativi occorsi nella pratica professionale, ed illustrerà l’iter procedurale e logico utilizzato nella costruzione del ricorso. L’ultima parte, infine, si soffermerà sull’impugnazione del giudizio di appello.

PREMESSA ALLA SECONDA EDIZIONE

La seconda edizione è stata aggiornata alle ultime alle importanti disposizioni emanate inerenti il divieto di “*ius novorum*” e le relative eccezioni, nonché l’istituto della Riassunzione della causa in caso di incompetenza territoriale. È stato aggiunto un nuovo capitolo che ha approfondito il “Giudizio di Ottemperanza” di cui all’art. 70 del D.lgs. 546/90. Il ricorso a tale istituto sarà sempre più diffuso per effetto delle modifiche apportate dal D.lgs. 156/2015 agli articoli 68, co. 2 ed art. 69 co.1 e 70, co. 1 del decreto citato. Le modifiche apportate hanno determinato l’immediata esecutività delle sentenze a favore del contribuente e prevedono un termine legale di adempimento da parte dell’Amministrazione soccombente. Attualmente il Giudizio di Ottemperanza costituisce l’unico rimedio processuale esperibile al fine di garantire l’effettività della tutela giurisdizionale in ossequio all’art. 24 della Costituzione sebbene vi sia un orientamento dottrinario che sostiene il contrario.

PREMESSA ALLA TERZA EDIZIONE

La terza edizione che ci apprestiamo a presentare aggiorna il testo ed i modelli di Ricorso in esso contenuti alle recenti modifiche legislative che hanno reso obbligatorio l’istituto del processo telematico, ponendo, di fatto, fine al doppio canale processuale salvo poche e rare eccezioni. In un capitolo appositamente dedicato verrà approfondito il processo tributario telematico, illustrando le modalità di presentazione di un ricorso in modalità telematica ed approfondendo, nel contempo, diverse tematiche e problematiche processuali derivanti dall’applicazioni del Processo Tributario Telematico.

PREMESSA ALLA QUARTA EDIZIONE

È passato poco più di un anno dall’ultima edizione. Diverse sono state le modifiche apportate alla dinamica del contenzioso tributario, che ha subito diverse modifiche e battute d’arresto derivanti dalla pandemia globale determinata dal Covid-19. Si pensi alla problematica della cumulabilità della sospensiva dei termini per ricorrere, alla possibilità di discussione delle udienze online, all’entrata in vigore dell’obbligo del contraddittorio procedimentale. Si rende, pertanto, opportuno una rivisitazione del lavoro, per tenere conto delle nuove disposizioni. La problematica applicazione di alcune disposizioni in tempo Covid consentirà di meglio approfondire taluni istituti nonché la portata applicativa delle norme del codice di procedura civile al contenzioso tributario. Infine, sono stati inseriti due nuovi capitoli, uno riservato agli accertamenti in tema di imposta di registro con riferimento alle compravendite immobiliari, l’altro dedicato agli istituti deflativi del contenzioso, la cui attenzione non può essere sottovalutata in un’attenta strategia difensiva.

PREMESSA ALLA QUINTA EDIZIONE

La presente edizione tiene conto delle recenti novità che si sono affastellate nello scorso anno. Innanzitutto, anche grazie alle riforme abilitanti del PNRR, è prossima la riforma del contenzioso tributario. Si sono registrate, inoltre, grandi novità con riferimento all’IRAP e agli atti impugnabili ex art 19 d.lgs.. 545/92. Nello specifico, con la legge di bilancio 2022 è divenuto definitivo l’Esonero IRAP per i lavoratori autonomi, ditte individuali e professionisti dal 2022. Inoltre, è stato definito con legge 215/2021 l’impossibilità di impugnare l’Estratto di Ruolo a decorrere dal 21 dicembre 2021 , salvo poche e limitate eccezioni. I riflessi applicativi sono di ampia portata e non di poco conto. Vi sono state anche modifiche al processo telematico ed ai termini di notifica per effetto della normativa emergenziale COVID. In particolare, sono stati modificati i termini di decadenza e prescrizione previsti ordinariamente. Il periodo emergenziale Covid a fronte di risicate sospensioni dei termini di pagamento ha dilatato termini e ciò in spregio al principio di parallelismo tra periodi di sospensione e termini di notifica degli atti. La proroga dei termini degli accertamenti e delle riscossioni comporterà degli effetti a regime di non poco rilievo e di cui occorre tener conto per verificare la decadenza ovvero la prescrizione del titolo esecutivo. Infine, ci si soffermerà sulla disciplina delle udienze a distanza che ha avuto ulteriori sviluppi applicativi, sull’applicabilità dell’istituto dell’accertamento con adesione e del contraddittorio preventivo agli enti locali nonché sulle implicazioni processuali del nuovo canone unico patrimoniale

AGGIORNAMENTO ALLA QUINTA EDIZIONE PER TENERE CONTO DELLE MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE 130/2022 AL PROCESSO TRIBUTARIO

A Pochi mesi dall’uscita della quinta edizione è stata finalmente varata la riforma al processo tributario che ha apportato alcune modifiche al processo tributario. Numerosi sono stati i commenti alla riforma che l’hanno dipinta come epocale. Con questo aggiornamento si trarranno le conclusioni fornendo un commento a freddo delle modifiche che, nella sostanza, si considerano, a parere di chi scrive, di lieve entità. La spinta alla riforma deriva dall’esigenza di rispettare gli accordi presi con la Commissione europea nell’ambito del PNRR, al fine di snellire i processi e ridurne sensibilmente la durata media per dare una spinta al sistema paese. A parte una modifica terminologica che sostituisce la denominazione delle Commissioni Tributarie con quello di Corti di Giustizia Tributaria, che farebbe pensare a modifiche sostanziali, nel concreto si registrano timidi tentativi di snellimento processuale quali, ad esempio, la fissazione di termini precisi per la discussione della sospensiva, l’introduzione del giudice monocratico per le vertenze al di sotto dei 3000,00 euro e l’introduzione della prova testimoniale circoscritta a precise condizioni e paletti. Fallisce, invece, per ragioni di cassa la sottrazione al MEF della dipendenza funzionale dei giudici tributari e ciò in stridente contrasto con i principi costituzionali che imporrebbero indipendenza ed imparzialità. Rimane anche l’assenza di terzietà nella fase di mediazione tributaria, la quale, piuttosto che essere gestita da un organo terzo per assicurare l’imparzialità, continuerà a rientrare nella competenza dell’amministrazione finanziaria che emette gli atti impositivi. Chiaramente, una riforma al ribasso con chiari limiti, forse dettati dall’urgente necessità di far cassa e non sacrificare gettito tributario. Parafrasando, il Gattopardo di Lampedusa, custode di un’atavica verità italiana *“ tutto cambia perché’ nulla camb*i”. Certo qualcosa è cambiato ma non troppo.

***Carmine Robert La Mura***

**Dottore Commercialista, Revisore Legale ed Analista Finanziario AIAF.**

Laureato a pieni voti presso la Facoltà di Economia e Commercio Federico II di Napoli, indirizzo gestionale con tesi di laurea in Diritto Commerciale, “Partecipazioni azionarie e diritto di famiglia “. Abilitato alla Professione nel 1994 iscritto all’Albo 328/A dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del circondario del Tribunale di Torre Annunziata (NA). CTU presso il medesimo Tribunale, ha conseguito nel 1994 a Milano il diploma di Analista Finanziario AIAF, riconosciuto dalla Federazione Europea degli Analisti Finanziari. Nel 1998 ha frequentato presso la Luiss Business School il corso base in Diritto Tributario Internazionale e Comunitario coordinato dal compianto Prof. Pietro Adonnino. Ha conseguito nel 2018 un Master Universitario di II livello in Diritto Tributario e Processuale, coordinato dalla Prof.ssa Livia Salvini, Professore Ordinario di Diritto Tributario Università Luiss Guido Carli di Roma. Ha maturato esperienza nel contenzioso tributario sin dal 1993 in qualità di responsabile del patrocinio tributario di studi associati prima e poi in proprio. Inoltre, ha svolto attività di consulenza in materia tributaria, societaria e di valutazioni aziendali finalizzata alla cessione di quote societarie, ed operazioni straordinarie. Dal 2022 è Segretario Comunale iscritto all’Albo Nazionale del Ministero dell’Interno. L’autore è disponibile a collaborazioni in tutta Italia di tipo didattico.

.

[www.globalconsultingstudio.com](http://www.globalconsultingstudio.com)

[www.linkedin.com/in/carminerobertlamura](http://www.linkedin.com/in/carminerobertlamura)

ISBN: **9788891660794**

Dicembre 2022

© Copyright 2022 Maggioli

[www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com)



Indice

[Premessa 12](#_Toc121918335)

[1.](#_Toc121918336) [Il Ricorso Tributario 13](#_Toc121918337)

[1.1 Contenuto del Ricorso 13](#_Toc121918338)

[1.2 Il Ricorso – Errori da non commettere 18](#_Toc121918339)

[1.2.1 Inammissibilità del Ricorso 18](#_Toc121918340)

[1.2.2 Proposizione di ricorso cumulativo 20](#_Toc121918341)

[1.2.3 Autenticazione della Procura 20](#_Toc121918342)

[1.2.4. Esatta Identificazione della Corte di Giustizia Tributaria– L’incompetenza Territoriale ed i Rimedi Esperibili - la Riassunzione 21](#_Toc121918343)

[Schema istanza di riassunzione presso la corte di giustizia tributaria competente 24](#_Toc121918344)

[1.2.5 Gli atti impugnabili e conseguenze della mancata indicazione dell’atto 26](#_Toc121918345)

[1.2.6 Ricorso presentato oltre i termini 29](#_Toc121918346)

[1.2.7 Esatta identificazione del Legittimato passivo 31](#_Toc121918347)

[1.2.8 Il Principio di non Contestazione 32](#_Toc121918348)

[1.2.9 Il Divieto dello “Ius Novorum” e le relative Eccezioni 32](#_Toc121918349)

[1.2.10 Le copie autentiche nell’ambito del Processo Tributario Telematico 34](#_Toc121918350)

[Focus I nuovi termini di notifica degli atti impositivi per effetto della sospensione COVID – Riflessi processuali 35](#_Toc121918351)

[1.2.11 Le nuove regole sulle prove nel processo tributario 38](#_Toc121918352)

[1.2.12 Le modifiche apportate al processo tributari in sintesi 40](#_Toc121918353)

[2.](#_Toc121918354) [Un Ricorso in materia TARI 42](#_Toc121918355)

[2.1 Premessa 42](#_Toc121918356)

[2.2 Il Caso 42](#_Toc121918357)

[2.2.1 Introduzione 43](#_Toc121918358)

[2.2.2 Analisi del verbale di accertamento dell’ufficio impositore 44](#_Toc121918359)

[2.2.3 Elaborazione della linea difensiva ed impostazione del Ricorso 44](#_Toc121918360)

[2.2.4 Preparazione del Ricorso con Istanza 47](#_Toc121918361)

[2.2.5 Elementi di Strategia Processuale 49](#_Toc121918362)

[Schema Allegato capitolo 2 51](#_Toc121918363)

[3.](#_Toc121918364) [Il contributo del consorzio di Bonifica. Ricorso avverso una ingiunzione di pagamento alla riscossione del contributo di un consorzio di bonifica 59](#_Toc121918365)

[3.1 Premessa 59](#_Toc121918366)

[3.2 La natura tributaria del Contributo Consortile 59](#_Toc121918367)

[3.3 Il Caso – Un Ricorso avverso Ingiunzione di Pagamento Contributo Consorzio di Bonifica 60](#_Toc121918368)

[Ricorso con istanza 66](#_Toc121918369)

[3.4 Nuovi sviluppi difensivi – sull’asserita impossibilità dei consorzi di riscuotere a mezzo ruolo 74](#_Toc121918370)

[4.](#_Toc121918371) [Ricorso per Rimborso Irap – Impatto della novella di cui al co. 8 L. 234/21 76](#_Toc121918372)

[4.1 Premessa 76](#_Toc121918373)

[4.2 L’esclusione IRAP del Promotore Finanziario - casistiche 77](#_Toc121918374)

[4.3 Un Caso Pratico di Ricorso 82](#_Toc121918375)

[4.3.1 Come avviare il contenzioso Irap contro il diniego dell’istanza di rimborso (schema) 84](#_Toc121918376)

[5.](#_Toc121918377) [Ricorso per Accertamento Immobiliare 96](#_Toc121918378)

[5.1 Premessa 96](#_Toc121918379)

[5.2 Un Caso pratico di Ricorso 96](#_Toc121918380)

[5.3 Esempio di determinazione del valore normale in base alla quotazione OMI 105](#_Toc121918381)

[6.](#_Toc121918382) [I mezzi di impugnazione - l’appello 107](#_Toc121918383)

[6.1 Premessa 107](#_Toc121918384)

[6.2 Termini per l’impugnativa dell’appello 107](#_Toc121918385)

[6.3 La procedura dell’appello 109](#_Toc121918386)

[Schema tipo appello 112](#_Toc121918387)

[6.4. Le controdeduzioni e l’eventuale appello incidentale 115](#_Toc121918388)

[6.5 Modalità di proposizione dell’appello 115](#_Toc121918389)

[*6.5.1 Quadro sinottico delle fasi principali dell’appello 117*](#_Toc121918390)

[6.6 Un Caso Pratico - Controdeduzioni all'Appello dell'Agenzia delle Entrate per sentenza favorevole di annullamento iscrizione a ruolo per omessa notifica del preavviso di cui all'art. 36 bis d.p.r. 600/72 e 54 bis d.p.r.633/72 118](#_Toc121918391)

[6.6.1 Premessa 118](#_Toc121918392)

[6.6.2 Il Caso 121](#_Toc121918393)

[Modello di Ricorso alla Ctp per iscrizione a ruolo non preventivamente preceduta da avviso bonario 122](#_Toc121918394)

[Schema controdeduzioni in appello 126](#_Toc121918395)

[6.7 Elementi di strategia processuale 128](#_Toc121918396)

[6.7.1 Sentenza di rimessione alla Corte di Giustizia Tributaria per Incompetenza territoriale e Sentenza priva di sottoscrizione 128](#_Toc121918397)

[6.7.2 Controdeduzioni 129](#_Toc121918398)

[6.7.3 L’appello civetta 129](#_Toc121918399)

[7.](#_Toc121918400) [Il Giudizio di Ottemperanza 130](#_Toc121918401)

[7.1 Premessa 130](#_Toc121918402)

[7.2 Oggetto del Giudizio di Ottemperanza 131](#_Toc121918403)

[7.3 Presupposti per il Giudizio 132](#_Toc121918404)

[7.4 Il procedimento 132](#_Toc121918405)

[7.5 I Provvedimenti conseguenti al Giudizio di Ottemperanza 135](#_Toc121918406)

[7.6 Alcune possibili eccezioni processuali all’ottemperanza 136](#_Toc121918407)

[Atto di messa in mora ex art. 70, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 138](#_Toc121918408)

[8.](#_Toc121918409) [Il Processo Tributario Telematico 143](#_Toc121918410)

[8.1 Premessa 143](#_Toc121918411)

[8.2 Il SIGIT – Sistema Informativo della Giustizia Tributaria 145](#_Toc121918412)

[8.2.1 La Registrazione al SIGIT 145](#_Toc121918413)

[8.3 Il Ricorso Telematico 146](#_Toc121918414)

[8.3.1 La notifica del Ricorso Telematico all’Ente impositore 146](#_Toc121918415)

[8.3.2 La Procura ad Litem del difensore 148](#_Toc121918416)

[Modello di procura generale 150](#_Toc121918417)

[8.3.3 Sottoscrizione del Ricorso 151](#_Toc121918418)

[8.3.4 Costituzione in Giudizio 151](#_Toc121918419)

[8.3.5 Iscrizione nel Registro generale e Ricevuta di Accettazione 151](#_Toc121918420)

[8.3.6 Il Fascicolo informatico 152](#_Toc121918421)

[8.3.7 Criteri per l’assegnazione del ricorso ed eventuali profili di illegittimità 153](#_Toc121918422)

[8.4 Risoluzione di alcune problematiche frequenti 153](#_Toc121918423)

[8.5 Le Udienze nel PTT da remoto 155](#_Toc121918424)

[8.6 Guida illustrata al deposito 157](#_Toc121918425)

[8.6.1 Come ottenere il formato PDF/A 157](#_Toc121918426)

[8.6.2 Come Procedere alla costituzione in giudizio 159](#_Toc121918427)

[9.](#_Toc121918429) [Gli Istituti deflativi del contenzioso 169](#_Toc121918430)

[9.1 Premessa 169](#_Toc121918431)

[9.2 La natura giuridica degli strumenti deflativi del contenzioso 170](#_Toc121918432)

[9.3 La necessità del contraddittorio procedimentale 171](#_Toc121918433)

[9.3.1 Il contraddittorio preventivo per i tributi locali 174](#_Toc121918434)

[9.4 L’autotutela 174](#_Toc121918435)

[9.5 L’accertamento con adesione 177](#_Toc121918436)

[9.5.1 Disciplina generale 177](#_Toc121918437)

[9.5.2 L’applicabilità dell’accertamento con adesione ai tributi locali 179](#_Toc121918438)

[9.5.3 Casistica 179](#_Toc121918439)

[9.6 La Mediazione/Reclamo 180](#_Toc121918440)

[9.6.1 Il Reclamo/ Mediazione 181](#_Toc121918441)

[9.6.2 La determinazione del valore della controversia 182](#_Toc121918442)

[9.6.3 Presupposti oggettivi che giustificano la Mediazione 182](#_Toc121918443)

[9.6.4 Perfezionamento dell’accordo 183](#_Toc121918444)

[9.7 La Conciliazione Giudiziale 184](#_Toc121918445)

[9.7.1 La procedura 185](#_Toc121918446)

[Appendice 187](#_Toc121918447)

[Breve Rassegna di Giurisprudenza 187](#_Toc121918448)

[Bibliografia 219](#_Toc121918449)

Premessa

Come già abbiamo accennato nella sintesi, il testo ha l’obiettivo di essere uno strumento operativo e di pronta consultazione per un’efficace difesa tributaria. Mira ad avere un taglio operativo ed agevole per fornire all’interessato strumenti validi e pronti all’uso per improntare un’efficace difesa tributaria. Pertanto, non tratteremo in maniera sistematica ed approfondita tutti gli istituti del Processo Tributario come disciplinato dal Decreto Legislativo del 31.12.1992, n.546.

Inoltre, i recenti istituti volti a deflazionare il contenzioso verranno analizzati in chiave operativa, limitatamente alla loro applicazione pratica con indispensabili cenni di carattere teorico.

1.

Il Ricorso Tributario

1.1 Contenuto del Ricorso

Il contribuente al quale viene **notificato** uno degli atti elencati all’art. 19 del D.lgs. 546/92, (*vedi sotto paragrafo relativo*), per impugnarlo deve redigere apposito ricorso rispettando determinati requisiti formali e sostanziali la cui omissione determina conseguenze molto gravi quali **l’inammissibilità** ed in taluni casi l’**improcedibilità.**

**Focus: La notifica a mezzo PEC degli avvisi di accertamento e delle cartelle esattoriali ed il relativo onere probatorio**

|  |
| --- |
| Si ricorda che per effetto delle modifiche apportate agli art. 60 comma 7 del D.p.r. n. 600/73 e 26 comma 2 del DPR 602/73, che disciplinano, rispettivamente, la notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento, tali atti possono essere notificati direttamente dal competente ufficio a mezzo PEC all’indirizzo del destinatario, come risultante dall’Indice nazionale degli indirizzi di posta certificata (INI-PEC). Tale novella legislativa è stata, peraltro, un’attuazione del principio già espresso ex art. 3 bis, comma 4, D.lgs. 82/2005, (CAD) il quale dispone che, fatta eccezione per i casi in cui la normativa non preveda una diversa forma di comunicazione o pubblicazione in via telematica, la amministrazione pubbliche comunicano con il cittadino esclusivamente attraverso il domicilio digitale dichiarato. Sicché, data l’obbligatorietà dell’adozione della PEC da parte di imprese individuali e società, la notifica nei confronti di questi soggetti potrà avvenire a mezzo posta elettronica certificata. L’avvenuta notifica è attestata dalla ricevuta di consegna , inoltre, può effettuarsi tutti i giorni ed in qualsiasi lasso temporale in seguito alla pronuncia di incostituzionalità dell’art. 16 septies del D.L. n. 179/2012 che prevedeva una finestra temporale utile limitata.  Nel caso in cui il tentativo di notifica non vada a buon fine l’amministrazione potrà depositare l’atto da notificare presso la Camera di Commercio competente dopo aver tentato un’ulteriore notitica a vuoto. Successivamente, dell’avvenuto deposito sarà data notizia attraverso la pubblicazione di un avviso sul sito internet dell’ente camerale in caso di cartella esattoriale, ovvero sul sito internet della società Infocamere Scpa per gli atti di accertamento. Di tale avviso il contribuente riceverà tramite raccomandata l’avviso di deposito senza ulteriori adempimenti. Modus operandi analogo nell’ipotesi qualora la notifica non va a buon fine per effetto di casella elettronica satura, anche in questo caso la Commissione tributaria di Roma con sentenza n. 2359/21 ha precisato che è necessario effettuare un secondo tentativo di notifica.  Si rimarca che la Corte di Cassazione con sentenza n. 17346/2019 ha statuito che è necessario notificare esclusivamente ad un domicilio risultante da pubblici elenchi pena l’invalidità della procedura. Ne consegue che è consigliabile verificare l’indirizzo PEC registrato nei pubblici elenchi che sarà l’unico che consentirà il perfezionamento della notifica.  Per quanto concerne l’oggetto della notifica, è necessario segnalare che non sussiste un univoco orientamento nel senso che è dibattuto se la cartella possa essere notificata come semplice copia informatica ovvero come documento informatico nei termini chiariti dal d.lgs. 82/05, cosiddetto Codice dell’amministrazione digitale. Prima di procedere, è opportuno chiarire il concetto di documento informatico e di copia informatica. Per documento originario informatico si intende il documento nativo digitale formato da una sequenza unica binaria memorizzata in un preciso sistema di archiviazione su un determinato supporto di archiviazione, qualsiasi memorizzazione su supporto differente ovvero in altra cartella da luogo al duplicato informatico. Invece, per copia informatica di documento analogico si intende il documento informatico avente contenuto identico a quello del documento analogico da cui è tratto, mentre per copia informatica di documento informatico si intende il documento avente contenuto identico ma con una diversa sequenza binaria, ad esempio, per utilizzo di un diverso supporto di memorizzazione o formato del file, ( pdf, doc, etc). Il documento informatico per essere tale deve rispettare determinate specifiche tecniche che ne garantiscano le caratteristiche di qualità, sicurezza, integrità ed immodificabilità tali da attribuirgli valore probatorio. Il documento risulta essere informatico non solo se redatto in formato nativo digitale ma anche se risulta da un’acquisizione per copia di immagine di documento analogico . Il documento è informatico, inoltre, se ricevuto telematicamente o tramite supporto informatico e viene archiviato in un sistema di gestione informatica documentale e successivamente chiuso con strumenti tali da garantirne l’immodificabilità. Pertanto, Il documento informatico detiene valore probatorio alle condizioni previste dall’art. 20 del d.lgs. 82/05 ovvero quando è munito di firma digitale rilasciata da un gestore accreditato ed ha requisiti di sicurezza, integrità ed immodificabilità, in assenza, il valore probatorio ai fini giudiziari è liberamente valutabile in giudizio. A norma dell’art. 22 la semplice copia informatica di documento cartaceo ha valore probatoria alle condizioni precisate dalll’art. 22 comma 2 del d.lgs. 82/05 , ossia mediante attestazione di conformità all’originale da parte di un pubblico ufficiale a ciò autorizzato.  È stato chiarito dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 21328 del 2020 che la notifica di una cartella di pagamento può essere effettuata alternativamente allegando al messaggio PEC un documento informatico nativo digitale ovvero allegando una copia per immagine su supporto informatico di documento cartaceo nella forma di una copia informatica.  È utile puntualizzare che plurime pronunce hanno stigmatizzato la notifica della cartella nel solo formato pdf, privo di estensione .p7m. Tale modalità non garantisce i requisiti di immodificabilità, univocità e paternità dell’allegato secondo i principi desunti dal combinato disposto dell’art. 26 d.p.r. 602/73 , 36 comma 4-ter del D.L. 248/07 ed infine le norme del codice di amministrazione digitale, ( cfr. inter allia Ctp Sondrio sez. I 16 aprile 2018 n. 31, Ctp Salerno n. 456/18, Ctp Milano n. 2069/179). |

Per inammissibilità si intende la mancanza o assoluta incertezza di uno dei requisiti essenziali del ricorso. **Le conseguenze dell’inammissibilità** consistono nella totale inesistenza del ricorso, che lo rendono privo di qualsivoglia effetto giuridico. L’inammissibilità può essere rilevata in ogni grado e stato d’ufficio e **non è sanabile**.

Il ricorso ha natura di “*Vocatio in Ius*”, pertanto la lite si intende già instaurata all’atto della notifica alla controparte interessata e non dalla successiva data di costituzione in giudizio presso la Corte di Giustizia Tributaria competente. Per tale motivo, ai fini dell’ammissibilità le norme di condono hanno riguardo alla data di notifica del ricorso introduttivo per considerare la lite pendente.

**I requisiti essenziali del ricorso sono elencati all’art 18 comma 2 e seguenti del D.lgs. 546/92**:

Il ricorso deve contenere l’indicazione

1. della Corte di Giustizia tributaria cui è diretto;
2. del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
3. dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
4. dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
5. dei motivi.

**Dal 1° luglio 2019, in seguito alla novella apportata dalle disposizioni dell’articolo 16 del decreto legge 119/2018, convertito in legge 136/2018, il ricorso deve essere sottoscritto digitalmente dal difensore del ricorrente** e **contenere l'indicazione dell'incarico** a norma dell'art. 12, comma 3. Eccezione è rappresentata dalla circostanza che il ricorso sia sottoscritto personalmente dalla parte che non si avvale della difesa tecnica. in tale fattispecie vale quanto disposto dall'art. 12, comma 2 che prevede la possibilità di stare in giudizio senza assistenza tecnica per controversie fino ad euro 3.000,.00. Altra eccezione è rappresentata dai processi completamente instaurati al 1° luglio, ovvero con ricorso notificato alla controparte e costituzione in giudizio già avvenuta in forma cartacea oppure con ricorsi parzialmente instaurati. Infine, si segnala che con **circolare numero 1/2019** il MEF ha chiarito il **comportamento da seguire nell’ipotesi in cui le procedure di notifica via PEC, tra soggetti che hanno fatto ricorso al Processo telematico, non siano andate a buon fine per motivi imputabili al destinatario.** In queste circostanze, il notificante deve ricorrere tempestivamente alle procedure di notifica analogica come disposto dall’art. 16 del D.lgs. n. 546/92 che rammentiamo consistono alternativamente: consegna a mani proprie, servizio postale, ufficiale giudiziario. Secondo la circolare il notificante che risulti essere l’ente notificatore potrà procedere stampando la copia analogica del ricorso nativo digitale comprensive della ricevuta di accettazione e quella di mancata consegna. Sarà necessario, inoltre, una dichiarazione attestante in base all’articolo 23, comma 1 del Codice di amministrazione digitale, che le copie analogiche dell’atto giudiziario, della ricevuta di accettazione e mancata consegna siano conformi agli originali digitali detenuti e che la notifica avviene in modalità analogica per cause imputabili al destinatario. È possibile verificare la conformità tramite la consultazione del “Glifo”, trattasi di un’apposizione che avviene applicando al documento cartaceo conforme all’originale depositato un contrassegno costituito da un codice QR che rimanda all’indirizzo del sito internet per accedere al servizio di verifica consultando il codice univoco del documento. Le istruzioni complete sono contenute al seguente indirizzo” [Tutti i servizi - Verifica dei documenti con "glifo" inviati dall'Agenzia - Agenzia delle Entrate (agenziaentrate.gov.it)](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/servizi/servizitrasversali/verifica/verifica-documenti-glifo-da-agenzia)”.

**Tab. 1**

|  |  |
| --- | --- |
| **Elementi essenziali del ricorso pena l’inammissibilità** | **Ulteriori elementi necessari che non determinano inammissibilità** |
| 1. CORTE DI GIUSTIZIA TRIB. CUI è DIRETTO 2. RICORRENTE 3. RESISTENTE 4. ESTREMI E TIPOLOGIA ATTO IMPUGNATO 5. OGGETTO DELLA DOMANDA 6. MOTIVI 7. SOTTOSCRIZIONE IN ORIGINALE DI TUTTI GLI ESEMPLARI DA PARTE  * Del difensore abilitato munito di procura (firmata dal contribuente ed autenticata dal difensore) in calce o a margine del ricorso; * Dallo stesso ricorrente esclusivamente per controversie inferiori ad euro 3.000,00 * Indicazione della categoria professionale cui appartiene il difensore  1. ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ ALL’ORIGINALE SPEDITO O CONSEGNATO ALLA PARTE NEI CUI CONFRONTI IL RICORSO È PROPOSTO, salvo se la notifica avvenuta tramite ufficiale giudiziario | Il ricorso deve precisare inoltre:   1. CODICE FISCALE del ricorrente (la mancanza è sanzionata con aumento del 50% del contributo unificato dovuto ex art. 13, co. 3-bis d.p.r. 115/02) 2. CODICE FISCALE del difensore (l’omissione è punibile con sanzione pecuniaria da 103,00 euro a 2.065,00 euro ex art 13, co. 1 D.p.r. 605/73) 3. NUMERO DI FAX del difensore, (l’omissione è sanzionata con incremento del 50% del Contributo unificato ex art. 13 c 3 bis d.p.r. 115/02 4. PER CONTROVERSIE INFERIORI ai 20.000,00 euro istanza di reclamo e mediazione (l’omessa procedura di reclamo e tentativo di mediazione determina improcedibilità). **Per atti notificati dal 01.01.2018** obbligatoria mediazione per controversie inferiori ai 50.000,00 euro 5. INDIRIZZO di posta elettronica certificata per ricorrenti obbligati alla loro attivazione 6. INDIRIZZO P.E.C. del difensore (omissione punita con maggiorazione del 50% del Contributo unificato ex art 13, co. 3 bis d.p.r. 115/02) 7. DICHIARAZIONE DEL VALORE DI LITE (l’omissione comporta l’applicazione nella misura massima del Contributo Unificato ex art 13, co. 6 d.p.r. 115/02); attualmente pari ad euro 1.500,00 8. NOTA DI ISCRIZIONE A RUOLO |

**Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al summenzionato art. 18, comma 2,** fatta eccezione il codice fiscale, ovvero lo stesso non è sottoscritto digitalmente nei casi previsti ovvero nei casi previsti firmato dalla parte.

Vi sono, inoltre, altri elementi del ricorso la cui mancanza non determina l’inammissibilità ma comportano **un aggravamento dei costi del contenzioso**. Queste ipotesi sono:

1. la mancanza del codice fiscale del ricorrente
2. la mancanza del codice fiscale del difensore
3. numero del fax del difensore
4. la mancanza dell’indirizzo della posta elettronica certificata per il ricorrente obbligato alla sua attivazione (ad esempio, ditte individuali e società di capitali)
5. indirizzo della posta elettronica certificata del difensore
6. dichiarazione di valore della controversia

**Il ricorso, infine, è improcedibile** quando nelle **controversie di valore non superiore a ventimila euro non è stato presentato Reclamo avverso il provvedimento contestato**, tale limite è stato innalzato ad euro 50.000,00 per gli atti notificati dal 01.01.2018 dall’art. 10, comma 2 D.L. 50/2017. La precedente formulazione dell’art. 17 bis D.lgs. 546/92 prevedeva l’inammissibilità rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado di giudizio del ricorso non preceduto dal reclamo. Le conseguenze così gravi di tale omissione sono state mitigate dall’art. 1 comma 611 della Legge 147/2013. Attualmente, per tutte le controversie inferiori ai ventimila euro, *(euro cinquantamila per atti notificati dal 01/01/2018*), salvo quelle di valore non determinabile, bisogna proporre reclamo-mediazione prima di adire il contenzioso in Corte di Giustizia Tributaria.

**Qualora, il contribuente non rispetti il disposto di cui all’art. 17 bis D.lgs. 546/92 in tema di reclamo-mediazione,** il ricorso potrà essere dichiarato improcedibile. Il Giudice adito, se rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvierà l’udienza di trattazione subordinandola all’esperimento del tentativo di mediazione. Infatti, il nuovo articolo dispone che *“…omissis…solo decorsi novanta giorni dal ricevimento dell’istanza da parte dell’ufficio decorrono i termini per la proposizione del ricorso* “. Pertanto, in caso di deposito del ricorso prima dei 90 giorni l’Ufficio potrà eccepire l’improcedibilità e chiedere che la trattazione della controversia sia sospesa e rinviata al fine di esperire il tentativo di mediazione. **Laddove il Giudice non accolga l’eccezione di improcedibilità** e da ciò derivi un ostacolo alla difesa dell’Ufficio, la sentenza emessa all’esito del giudizio può essere impugnata in appello anche per violazione dell’articolo 17bis del D.lgs. n. 546/1992. Per inciso, bisogna precisare che nella nuova formulazione introdotta dall’art. 9, comma 1 lett. l D.lgs. 156/2015, **a decorrere dal 2016 è la stessa proposizione del ricorso ad attivare la fase amministrativa del reclamo**. In sostanza, il reclamo non è più un atto distinto dal ricorso, ma lo stesso atto che preliminarmente attiverà un procedimento amministrativo di mediazione, ed, a posteriori, l’intervento dell’autorità giurisdizionale.

1.2 Il Ricorso – Errori da non commettere

Mere dimenticanze e lievi imprecisioni possono compromettere sul nascere l’effettiva proposizione del ricorso. In questo paragrafo ci soffermeremo sulle ipotesi più frequenti da evitare, proponendo anche una sintetica check-list. Si tratta di errori banali, facilmente evitabili prestando la dovuta attenzione.

1.2.1 Inammissibilità del Ricorso

La notifica del ricorso può essere eseguita:

**1) per i soggetti che non usufruiscono di assistenza tecnica, (*liti di valore non superiore a tremila euro***):

1. A mezzo di ufficiale giudiziario a norma degli art. 137 e segg. c.p.c.
2. Mediante consegna dell’atto all’addetto dell’Ufficio tributario o Ente Locale
3. Mediante spedizione in **plico senza busta** del ricorso **con raccomandata** e **con avviso di ricevimento**
4. **A mezzo posta elettronica certificata.** Questa modalità di notifica del ricorso, regolata dalle norme regolanti il Processo Tributario Telematico, dal 15 luglio 2017 è stata estesa a tutto il territorio nazionale. Al momento non è obbligatoria ma costituisce una mera facoltà del contribuente. Nell’ipotesi in cui si scelga tale modalità sarà necessario utilizzare la modalità telematica anche per l’eventuale giudizio di appello, nonché per il deposito degli atti successivi alla costituzione in giudizio. Per un approfondimento delle peculiarità del processo telematico, si rimanda al capitolo dedicato espressamente.

**2) Per i soggetti abilitati all’assistenza tecnica ex art 12 D.lgs. 546/92, co. 3,** con l’art 16 DL 119/2018, conv. In L. 136/2018 è stato previsto che, a decorrere dal 1° luglio 2019, la notifica e il deposito degli atti nel processo tributario debba avvenire esclusivamente con modalità telematica, salvo i casi in cui la notifica alla controparte non sia potuta avvenire per cause a lui imputabili. È interessante rimarcare che nell’ambito del processo telematico è operativo **il principio della sanatoria** per **raggiungimento dello scopo,** riconosciuto dalla sentenza della Cassazione a Sezione Unite n. 7665/2016, la quale in merito ad un controricorso notificato in estensione “doc”, anziché nel previsto formato “pdf”, ha statuito che è “…omissis…*inammissibile l’eccezione con la quale si lamenti un mero vizio procedimentale, senza prospettare anche le ragioni per le quali l’erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto alla difesa o possa comportare altro pregiudizio …”.*

Nella fattispecie di ricorso presentato in modalità cartacea, (*ricorrendo le esimenti previste dal decreto citato*), a norma del disposto dell’art 20, co. 2 D.lgs. n. 546/92 il ricorso a mezzo del servizio postale andrà presentato **senza** utilizzare la busta ed **in plico chiuso** compilando una raccomandata **con avviso di ricevimento**. La mancanza di uno di questi requisiti rende il ricorso inammissibile in quanto presenta un difetto di natura essenziale non *sanabile (cfr. Cassazione n. 27067/2006)*.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Nelle ipotesi di presentazione del ricorso in modalità analogica, ipotesi che ricorrerà principalmente per il contribuente che non vuole avvalersi di un difensore qualificato, sarà necessario ed opportuno dotarsi di posta elettronica certificata. In mancanza di idoneo domicilio PEC, le comunicazioni processuali saranno eseguite esclusivamente mediante semplice deposito in segreteria giusto il disposto dell’art. 16 bis, comma 2 D.lgs. 546/92. Ciò comporterebbe un disagio non indifferente per il contribuente che voglia avvalersi della possibilità di difendersi da sé salvo che non venga indicato almeno un indirizzo PEC valido. |

Tale irregolarità, eccepibile su istanza di parte, determina l’inammissibilità del ricorso. La previsione normativa è prevista per attribuire data certa all’atto e per evitare che nella busta non sia contenuto nulla. Sulla nullità della notifica del ricorso in busta si citano *inter alia* Cassazione sent. n. 27067 del 18 dicembre 2006 e Cassazione sent. n. 8846 del 14 aprile 2010.

Si tenga conto che **per provare l’avvenuta presentazione del ricorso in modalità analogica, in sede di costituzione in giudizio farà fede esclusivamente l’avviso di ricevimento** e non, ad esempio, la semplice stampa di ricezione dal sito di Poste Italiane, (*cfr. Cassazione ordinanza 17243 del 29 luglio 2014*). Pertanto, risulta fondamentale che la copia della stessa venga allegata al Ricorso da presentare.

Per la costituzione di giudizio in modalità telematica sarà necessaria la produzione in formato pdf/a della copia di ricevuta di accettazione sottoscritta con la firma del gestore del mittente e la ricevuta di avvenuta consegna, sottoscritta con la firma del gestore del destinatario. Si richiama l’attenzione ad **alcune pronunce, ( *cfr. Ctp Messina n 4632/17, Ctp. Napoli n. 3606/2020*), che in merito alle modalità per attestare l’avvenuta notifica a mezzo PEC del ricorso, hanno disconosciuto la prassi di allegare la scansione con firma digitale delle ricevute di spedizione ed accettazione** dichiarando l’inammissibilità del ricorso. Pertanto, sebbene la normativa del PTT non consenta il formato .eml o .msg sarà prudente depositare le ricevute in tale formato firmandole digitalmente. Il sistema evidenzierà un errore non bloccante, ma ciò non sarà ostativo al regolare deposito.

1.2.2 Proposizione di ricorso cumulativo

Sebbene non ammesso chiaramente dalle norme procedimentali tributarie di cui al D.lgs. 546/92, il ricorso cumulativo è consentito dalla giurisprudenza di legittimità, (cfr. Cass. SS.UU. n. 3692 del 2009) ciò in applicazione analogica dell'art. 104 c.p.c. il quale statuisce che “*Contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande anche non altrimenti connesse, purché sia osservata la norma dell’art. 10, secondo comma*”. Principi di economia processuale sottendono alla scelta effettuata dalla giurisprudenza di legittimità. **L'ammissibilità è consentita** quando le liti attengono al medesimo rapporto giuridico d'imposta ma soprattutto si riferiscono alla soluzione di un'unica questione di diritto comune. Dibattuta, in passato, era l'esatta quantificazione del contributo unificato ma recentemente è stato chiarito definitivamente che quest'ultimo **è dovuto in relazione all'importo contestato in ciascun atto,** (*cfr. Art. 14, co. 3 bis d.p.r. 115/02, Corte costituzionale, con sentenza n. 78 depositata il 7 aprile 2016*). Si tenga conto che **l'errata quantificazione e calcolo del contributo** non è causa di inammissibilità del ricorso ma determina un prolungamento della fase processuale, in quanto la Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria sospenderà il processo ed inviterà il contribuente alla regolarizzazione. Successivamente verrà notificata anche una sanzione amministrativa ex art. 16 D.p.r. 115/02, (*Testo unico in materia di spese di giustizia*)

1.2.3 Autenticazione della Procura

**Nelle rare ipotesi in cui il difensore debba ricorrere alla notifica analogica del ricorso si consiglia di autenticare l’originale della firma apposta dal ricorrente** alla procura di lite redatta a margine o in calce al ricorso. In merito, la Corte di Cassazione, sezione tributaria con sentenza del 22 novembre 2004 n. 22025 ha statuito che*”…omissis… la mancanza della sottoscrizione del difensore nella citazione o nel ricorso introduttivo del giudizio, a norma dell’art 125, primo comma, cod. proc. Civ. non determina la nullità dell’atto* ***sottoscritto solo dalla parte non abilitata*** *a stare in giudizio personalmente,* ***quando*** *la sua provenienza da un difensore provvisto di valido mandato sia desumibile da altri elementi indicati nell’atto stesso, come il conferimento della procura alla lite, perché in tal caso* ***la sottoscrizione apposta dal difensore per certificare l’autenticità…omissis…assolve il duplice scopo di certificare l’autografia del mandato e di sottoscrivere l’atto***”. Invero, la circolare del MEF non ha sufficientemente chiarito questo punto e, pertanto, non è chiaro se il difensore, dovendo notificare il ricorso in maniera analogica, possa limitarsi ad allegare semplicemente una copia della procura firmata digitalmente nell’ipotesi in cui abbia solo una procura digitale e non con firma autografa.

1.2.4. Esatta Identificazione della Corte di Giustizia Tributaria– L’incompetenza Territoriale ed i Rimedi Esperibili - la Riassunzione

Quando si propone ricorso bisogna prestare particolare attenzione alla competenza territoriale della Corte di Giustizia Tributaria Adita. **Indirizzare un ricorso ad una Corte di Giustizia Tributaria incompetente può determinare d'ufficio una improcedibilità comunicata** alle parti con sentenza. Nel termine fissato dal Giudice nel dispositivo ovvero entro 6 mesi dalla comunicazione dello stesso l’attore deve provvedere alla riassunzione della causa presso la Corte di Giustizia Tributaria competente pena l’estinzione processuale, secondo quanto disposto dall’art. 5 D.lgs. 546/92. La sentenza relativa all’incompetenza è appellabile.

**Per individuare la competenza** bisogna verificare in quale circoscrizione ricade la sede dell'Agenzia delle Entrate, ovvero dell'Ente Locale. Nell'ipotesi di controversia proposta avverso un Centro di Servizio la competenza è dell'Ufficio delle Entrate cui il tributo viene attribuito per legge.

**In precedenza, per l'impugnazione degli atti del Concessionario della Riscossione** parte della giurisprudenza sosteneva, in base al disposto normativo di cui all’art. 4, co. 1 d.lgs. 546/92, che competente territorialmente era la Corte di Giustizia Tributaria, (Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione lo stesso ha la sede (*cfr. inter alia CTR Roma sez. 38 n.108/08*). La norma di cui trattasi è stata dichiarata incostituzionale con sentenza 44/2016 dalla Suprema Corte, in quanto pur potendo legittimamente l’Ente Locale affidare il servizio di Riscossione sull’intero territorio nazionale, si violerebbe il diritto di difesa del contribuente rendendo di fatto la tutela giurisdizionale più onerosa e/o difficile. . Pertanto, in conseguenza della sentenza della Corte, il ricorso andrà proposto alla Corte di Giustizia Tributaria nella cui circoscrizione territoriale ha sede l’Ente locale, a prescindere dalla sede effettiva del Concessionario.

Si evidenzia, inoltre, che **nel caso in cui il Comune abbia affidato in concessione sia la riscossione che l’accertamento,** la legittimazione passiva a stare in giudizio è del Concessionario.

**L'incompetenza è rilevata anche d'ufficio**, ma solo nel grado al quale il giudizio è incardinato. Pertanto, **in assenza di contestazioni sulla competenza**, la sentenza della Corte di Giustizia tributaria provinciale statuisce incontestabilmente sulla competenza territoriale anche nel successivo grado di giudizio. In sintesi, una volta che la Corte si è pronunciata nel merito non è possibile in fase di appello eccepire l'incompetenza territoriale. **Trattasi, quindi, di una pregiudiziale processuale** e non di un presupposto di validità del rapporto processuale.

Tab.2

Ricorso Avverso liquidazione imp. Registro Milano

Ricorso avverso avviso accertamento analitico agenzia Entrate Salerno

Ricorso Avverso avviso di accertamento Tari emesso dal Comune di Napoli

Corte Giustizia II grado di Napoli

Corte Giustizia Trib. I grado di MIlano

Corte di Giustizia Trib. I grado Salerno

Corte Giust. I grado di Napoli

Corte.Gisutizia Tributaria II grado Lombardia

Corte. Giust. II grado. Sez. Staccata Salerno

**CORTE DI CASSAZIONE**

**Modalità di riassunzione della causa in seguito alla declaratoria di incompetenza**

A norma dell’art. 35, co. 3 D.lgs. 546/92 nel processo tributario non sono ammesse sentenze limitate solo ad alcune domande. Pertanto, il giudice tributario adito non può limitarsi esclusivamente a dichiarare l’incompetenza ma indicare anche il giudice competente. Tramite l’istituto della Riassunzione, ( *c.d. translatio iudicii* ),, vengono mantenuti salvi gli effetti processuali e sostanziali del ricorso. La riassunzione deve avvenire entro il termine indicato in sentenza ovvero entro 6 mesi dalla notifica della sentenza ex art. 5, co. 5 D.lgs. 546/92**. La riassunzione avviene su impulso di parte e non d’ufficio**, la mancata riassunzione estingue il processo. **Operativamente si svolge nel seguente modo**:

1. avviene nella forma di un ricorso che nella fase introduttiva deve contenere una sommaria esposizione della precedente fase processuale e la manifestazione della volontà di proseguire in riassunzione
2. non è necessaria il rilascio di una seconda procura
3. bisogna notificare alla controparte l’atto
4. bisognerà costituirsi in giudizio nei 30 giorni dianzi al giudice competente pena l’inammissibilità

Successivamente, la segreteria del giudice presso cui viene riassunta la causa dovrebbe chiedere la trasmissione del fascicolo d’ufficio al giudice dichiaratosi incompetente.

Per quanto concerne l’eventuale fase di Mediazione-Reclamo, si ritiene, che la stessa non debba essere nuovamente esperita e si possa procedere direttamente con il ricorso in riassunzione, salvo l’ipotesi in cui l’ufficio a cui è stato indirizzato il reclamo si sia dichiarato incompetente.

Infine, bisogna evidenziare che, a differenza del processo civile, **nel rito tributario non è ammissibile il regolamento di Competenza,** stante l’espresso disposto dell’art. 5 co. 4 D.lgs. 546/92, mentre risulta ammesso il regolamento di giurisdizione.

Schema istanza di riassunzione presso la corte di giustizia tributaria competente

# ([clicca qui](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15477/schema-istanza-riassunzione-ebook-lamura-2022) per scaricare in formato word)

Al Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di .............

ISTANZA DI RIASSUNZIONE DEL PROCESSO

Il sottoscritto dott. .................. cod. fisc. .................., difensore di .................., nato a .................., res. in .................., cod. fisc. .................., nel procedimento n. .................. pendente presso codesta Corte di Giustizia Tributaria contro l'agenzia delle entrate di .................. avente ad oggetto: Impugnazione del provvedimento n. .................. del ..................

PREMESSA

Che con atto del……… impugnava dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria provinciale di ………..un avviso di accertamento del………….contestandone la legittimità e la fondatezza;  
che con sentenza del .................. comunicata il .................. veniva dichiarata l'incompetenza del processo innanzi indicato;  
è stato assegnato il termine di mesi .................. per la riassunzione;

che è interesse dell’istante riassumere ai sensi dell’art. 5 d.lgs. 549/92 il ricorso proposto al fine di ottenerne l’accoglimento.

tanto premesso, a norma dell'art. 5 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 voglia l’On. Le Corte di Giustizia Tributaria adita

RIASSUMERE

Il ricorso già depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria Provinciale di…………….dichiaratasi incompetente. A tal proposito, integralmente riporta il testo dell’originario ricorso del quale chiede l’accoglimento:

( riportare il testo integrale del ricorso già notificato alla Corte di Giustizia Tributaria incompetente, comprese le conclusioni)

E che sia fissata la nuova udienza di trattazione del ricorso.

Indirizzo di pec comunicato al proprio ordine professionale: ............  
Numero di fax: ....................................

(luogo e data)  
Dott. ..................

Si deposita:

1. copia della sentenza n…../…..della Corte di Giustizia tributaria provinciale di……….
2. Copia del ricorso inizialmente notificato
3. Copia dell’atto impugnato
4. Altri documenti

DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA COPIA DEL RICORSO ALL’ORIGINALE

Il sottoscritto Avv./Dott/Rag…………., in qualità di difensore abilitato del Sig……….nella presente controversia, attesta, ai sensi degli articoli 14, 16 bis, 22 co.3 e 23 del D.lgs. 546/92 che questo ricorso depositato telematicamente presso la Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria Provinciale di…………………è conforme all’atto notificato alla parte all’indirizzo di posta elettronica certificata come risultante dagli atti di causa ai sensi e per gli effetti di cui all’art. 16 bis del D.lgs. 546/92 all’Ufficio…………in data

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Per quanto concerne il contributo unificato lo stesso si ritiene non sia dovuto. Tale conclusione è confermata anche dalla circolare MEF n. 1/2011, in quanto il contributo unificato risulterebbe già pagato in occasione del deposito del ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria dichiaratasi incompetente. |

1.2.5 Gli atti impugnabili e conseguenze della mancata indicazione dell’atto

Con sentenza del 19 marzo 2008 n. 7332 la Corte di Cassazione ha stabilito che il giudizio tributario è un giudizio di impugnazione di un atto dell’Amministrazione in cui quest’ultima è **convenuto** necessario. **L’indicazione degli estremi dell’atto impugnato** è un elemento indefettibile a pena di inammissibilità.

Peraltro, bisogna evidenziare che la giurisprudenza di legittimità pur confermando quest’orientamento ha adottato **un’interpretazione estensiva della nozione di atti impugnabili, sottraendo dalla competenza delle Commissioni tributarie esclusivamente le opposizioni agli atti esecutivi**.

**Gli atti impugnabili sono riportati nell’art. 2 del D.lgs. 546/92 e sono i seguenti:**

Avviso di accertamento del tributo, Avviso di liquidazione del tributo, Provvedimento che irroga le sanzioni, il Ruolo e la Cartella di Pagamento, L’avviso di Mora, l ‘Iscrizione di Ipoteca su Immobili di cui all’art. 77 del D.p.r. N. 602/73 e s.m., gli atti relativi alle operazioni catastali indicate all’art. 2, comma 2, Il rifiuto espresso o tacito della restituzione dei tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari, ogni altro atto per il quale la legge preveda l’autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni Tributarie.

Rientrano nella giurisdizione tributaria gli atti summenzionati qualora siano inerenti a:

1. **Tributi di ogni genere e specie**, comunque denominati. Rientrano anche i tributi amministrati dall’Agenzia delle Dogane, le tasse automobilistiche, il contributo unificato per le spese di giustizia, le imposte di fabbricazione e consumo, i contributi in favore dei Consorzi di Bonifica, il contrassegno SIAE, il canone di abbonamento radiotelevisivo, i diritti annuali di iscrizione in Albi e Registri della Camera di commercio dovuti ex. Art. 34 D.L. 786/81; i provvedimenti di cancellazione dall’Anagrafe Unica di una Onlus. Si rappresenta, che i tributi per l’occupazione di aree pubbliche e di pubblicità, quali la Tosap, Imposta di Pubblicità, Cosap sono stati soppressi con l’introduzione del **Canone Unico Patrimoniale** pe effetto del comma 847 della Legge 160/2019. **La conseguenza è che il canone unico ha natura patrimoniale**, pertanto, la giurisdizione competente sarà quella ordinaria e non quella tributaria, come confermato da una recente sentenza del TAR Emilia Romagna n.234/2022. Altro riflesso di carattere operativo è che per l’omesso pagamento **non sarà possibile emettere avvisi di accertamento salvo preciso richiamo regolamentare,** le sanzioni relative al mancato pagamento saranno attratte nel coacervo delle violazioni regolamentari ex L 689/91. Data la radicale trasformazione gli enti locali dovranno adottare apposito regolamento per disciplinare l’operatività adattando apposito schema proposto da IFEL. Si rileva, ad ogni buon conto, che la materia è oggetto di contrasto giurisprudenziale , invero, una recente sentenza ha ricondotto la giurisdizione del canone unico nell’ambito della competenza delle Corti di Giustizia tributaria.
2. **Le sovraimposte ed addizionali**
3. **Le sanzioni amministrative** ed accessorie **comunque irrogate da** Uffici finanziari; le sanzioni irrogate dall’Agenzia delle Dogane in seguito a furto di energia elettrica.
4. **Interessi ed ogni altro accessorio** relativo a tributi, a sovraimposte ed addizionali, spese di notifica, interessi moratori ed il maggior danno da svalutazione monetaria
5. **Ogni questione da cui dipende la decisione di controversie tributarie** salvo le questioni attinenti la materia di querela di falso e di stato o capacità delle persone. Pertanto, fatta eccezione per quest’ultime il giudicato tributario può dirimere in via incidentale, (priva cioè di giudicato definitivo) ogni questione pregiudiziale necessaria per addivenire alla decisione sulla questione principale.
6. **La legittimità del rifiuto espresso o tacito dell’Amministrazione finanziaria** a procedere in via di autotutela
7. **Il diniego dell’Agente della Riscossione** alla richiesta del contribuente di rateizzo di un debito tributario
8. **Preavviso di iscrizione** ipotecaria e fermo dell’autoveicolo se collegati a riscossione tributaria

**Sono escluse dalla giurisdizione delle Commissioni Tributarie** e sono devolute alla cognizione dell’Autorità Giudiziaria Ordinaria:

1. **Gli atti dell’esecuzione forzata tributaria** successivi alla **notifica** della cartella di pagamento, dell’avviso di intimazione ad adempiere ex art. 50 d.p.r. 602/73, e degli avvisi di accertamento esecutivi e quindi non opposti nei 60 giorni dalla notifica. Si ricordi che il “fermo dell’autoveicolo” e l’iscrizione di ipoteca su immobili ex art. 77, D.P.R. 602/73 non costituiscono atti dell’esecuzione, ma atti prodromici di natura cautelare e conservativa del credito erariale e, pertanto, la competenza è della Corte di Giustizia Tributaria. Una questione interessante e degna di rilievo è quella riguardante **il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario nelle ipotesi in cui venga eccepita la nullità del precetto per omessa notificazione degli atti presupposti**. In proposito vi era un contrasto giurisprudenziale, su cui si è pronunciata recentemente **la Corte Suprema di Cassazione con la sentenza del 23 ottobre 2017, n. 24965,** la quale si è definitivamente pronunciata sul punto affermando il principio di diritto secondo cui “ **in materia di esecuzione forzata tributaria, sussiste la giurisdizione del giudice tributario nel caso di opposizione riguardante l’atto di precetto, che si assume viziato per l’omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento di natura tributaria, ( o degli altri atti presupposti)** “ Invero, come chiarito dalla sentenza a sezioni unite della Corte n. 13913/2017, al fine di individuare la giurisdizione rileva, principalmente, la natura del vizio dedotto dell’atto di precetto ossia la mancata notifica dell’atto presupposto. Conclusivamente, in relazione a quanto chiarito dalla Suprema Corte, risulta evidente quanto segue:

* Le cause inerenti l’opposizione al titolo esecutivo ex art. 615 c.p.c. che riguardano il diritto di procedere all’esecuzione forzata si propongono dianzi al giudice tributario ex [artt. 2, comma 1, D.lgs. n. 546/1992](http://bancadatipiu.it/document?id=1803429_5566510_1_DLT_____19921231000000000000546A0002S00&log=1) e 9, comma 2, c.p.c.;
* Le opposizioni all’esecuzione ex art. 615 c.p.c. si propongono al giudice ordinario
* Le opposizioni agli atti esecutivi concernenti la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo vanno proposte al Giudice Tributario
* Le opposizioni del terzo all’esecuzione ex art. 619 c.p.c. vanno proposte al giudice ordinario come disposto dall’art. [artt. 58 D.lgs. n. 546/1992](http://bancadatipiu.it/document?id=1803429_5566580_1_DLT_____19921231000000000000546A0058S00&log=1) e 9, comma 2, c.p.c.

1. **Controversie inerenti rapporti obbligatori** connessi a rapporti tributari ma **che non hanno natura tributaria**. Si citano, ad esempio: il risarcimento del danno per comportamento illecito dell’Amministrazione Finanziaria, rimborso di somme non dovute in seguito a condono edilizio, rapporti previdenziali obbligatori. Ad esempio**, la pretesa azionata dall’ente previdenziale** a mezzo cartella esattoriale compete alla giurisdizione del Giudice ordinario. Nella fattispecie la giurisdizione si determina in base alla natura del credito azionato e non dalla procedura di esazione adottata.

**Limitazioni invece sono previste per i ricorsi avverso gli Estratti di ruolo, l’ingente mole di contenzioso ha indotto il legislatore ad una modifica dell’art.12 del D.p.r. 602/1973, rubricato “Formazione dei ruoli “ che ne ha limitato sensibilmente l’impugnabilità.** La Relazione della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021 ha evidenziato che nella pressoché totale inerzia degli uffici incaricati della riscossione, si sono registrati ben 55.000 ricorsi sui 135.000 complessivi. Il dato ha favorito quindi l’adozione di modifiche tali da deflazionare il carico dei processi tributari aggiungendo il comma 4-bis all’art. 12 del summenzionato articolo disponendo che “ *L’estratto di ruolo non è impugnabile . Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione ad una procedura di appalto, per quanto previsto nell’art. 80, comma 4, del D.lgs. 50/16, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovuto dai soggetti pubblici di cui all’rt. 1 comma 1, lett. a del D.M. 40/08, per effetto delle verifiche di cui all’articolo 48 bis D.P.R. n. 602/73, o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione*”.

Ad onore del vero, il legislatore nel precisare che l’estratto di ruolo non è più impugnabile tralascia di considerare il fatto che lo stesso non è mai stato impugnabile . Invero, non solo non è incluso negli atti impugnabili di cui all’art. 19 D.lgs. 546/92, ma la suprema corte con sentenza n. 19704 del 2015 ha chiarito che l’estratto di ruolo costituisce un semplice elaborato informatico privo dei requisiti tipici del provvedimento amministrativo impositivo . In effetti, dal punto di vista pratico ciò che non sarà impugnabile sarà la cartella di cui il contribuente può avere contezza tramite la consultazione di un estratto di ruolo rilasciato dall’Agente della Riscossione**. L’impugnazione è circoscritta a tre limitate ipotesi** inerenti la partecipazione a gare ad evidenza pubblica ovvero per la riscossione di somme o benefici da una pubblica amministrazione, infatti, come è noto giusto l’art. 80 del d.lgs. 50/2016 e le normative speciali in materia debiti tributari definitivamente accertati costituiscono una causa ostativa .

L’attuale quadro normativo , a nostro parere, comprime indebitamente il diritto alla difesa del contribuente e si pone in stridente contrasto con l’orientamento consolidato della corte di cassazione che considerava che la possibilità di impugnare le cartelle mai notificate tramite estratto di ruolo avesse l’effetto di decongestionare il contenzioso. Allo stato dell’arte, invece, prima di attivare il contenzioso sarà necessario e possibile agire solo in seguito alla notifica dell’avviso di intimazione di cui all’art. 50 comma 2 D.p.r. 602/73 che prevede un termine di soli 5 giorni per adempiere al fine di evitare l’esecuzione coattiva.

1.2.6 Ricorso presentato oltre i termini

La proposizione del ricorso oltre il termine **dei sessanta giorni** dall’avvenuta notifica dell’atto impositivo costituisce causa di inammissibilità del ricorso rilevabile, anche d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Trattasi di una questione pregiudiziale che l’ufficio opposto dovrà anteporre a qualsiasi ulteriore attività processuale. **Un rimedio alla presentazione intempestiva** del ricorso è quella di ricorrere all'istituto della **Rimessione in Termini, ammessa in situazioni eccezionali, riconducibili al caso fortuito e alla forza maggiore.** Al contribuente, che per causa a lui non imputabile, non ha presentato ricorso nei termini, viene concessa la possibilità di chiedere al Giudice istruttore di essere rimesso nei termini. L'istituto della rimessione nei termini risulta possibile grazie al rinvio generalizzato alle norme del codice di procedura civile per quanto non disposto dal D.lgs. 546/92 previsto dall'art. 1 del decreto citato**. Alcuni casi di rimessione in termini** statuiti dalla Corte di Cassazione sono:

1. Declaratoria di “tempestività” dell’impugnazione di un contribuente che aveva fatto ricorso al giudice tributario oltre i 60 giorni di cui al D.lgs. 546/92 ma entro i 180 giorni indicati *erroneamente* nell’atto impositivo, (*cfr. Cass. N. 1082 del 2 5 maggio 2010*)
2. Declaratoria di *“tempestività”* dell’impugnazione per erronea o mancata indicazione nell’atto del termine per ricorrere (*cfr. Cass. N. 26265 del 29 dicembre 2010*)
3. Periodo di degenza presso ospedali o cliniche
4. Stato di detenzione
5. Catastrofi Naturali
6. Incertezze normative collegate a diversi orientamenti giurisprudenziali
7. Termine ultimo per ricorrere ricadente in una giornata di sciopero

**Per il corretto computo dei giorni** si osservano le disposizioni dell’art. 2963 c.c. e dell’art. 155 c.p.c., quindi, non si tiene conto del *Dies a quo*, cioè del giorno in cui si è ricevuto l’atto mentre si conteggia il *Dies ad quem*, ovvero il 60° giorno per il ricorso. Se il giorno del termine è festivo la scadenza è prorogata *ipso iure* al primo giorno non festivo**. Il sabato** è considerato festivo giusta modifica dell’art. 155 c.p.c..

*ESEMPIO*

Ricevimento della notifica dell’atto da impugnare in data 1 Giugno; il ricorso deve essere proposto entro il 31 luglio, pena l’inammissibilità dello stesso.

Sviluppo del conteggio effettuato:

|  |  |
| --- | --- |
| 1 Giugno | Non conteggiato |
| Giugno | 29 giorni residui |
| Luglio | 31 giorni |
| **Totale** | **60 giorni** |

**La sospensione feriale dei termini**, attualmente dal 1° al 31 Agosto è applicabile anche al processo tributario. Pertanto, se il termine d’impugnazione cade nel periodo di sospensione feriale i termini di impugnazione ripartono dal 1° settembre. Se l’atto impugnato viene notificato nel periodo feriale il termine di 60 giorni per ricorrere decorre dal 1° settembre. Nella Tab. 3 si potranno osservare diverse applicazioni pratiche del calcolo dei termini di proposizione del ricorso.

|  |
| --- |
| **Tab. 3 Esempi di Calcolo dei Termini di Impugnazione**  1° Giugno 31 Luglio  1° Agosto 30 Ottobre  20 Luglio 19 Ottobre  20 novembre 19 Gennaio  Dal 1° Agosto al 31 Agosto i termini processuali sono sospesi. |

**Nell’ipotesi di presentazione di istanza di accertamento con adesione**, quest’ultima determina la sospensione di 90 giorni dei termini di impugnativa del ricorso. Sebbene la prassi ministeriale propendeva per il cumulo della sospensione feriale con quella dei novanta giorni, l’Ordinanza della Cassazione N. 11632 del 05.06.2015, con una pronuncia isolata, riteneva non cumulabile i due periodi tenendo conto della natura non giurisdizionale dell’accertamento con adesione. La *querelle* è stata definitivamente risolta a seguito delle novità introdotte dalla **legge di conversione del DL 193/2016 il quale prevede espressamente la cumulabilità della sospensione feriale con il termine per definire l’accertamento con adesione.**

**Quanto ai termini per proporre ricorso contro il c.d. rifiuto espresso o tacito** di restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, bisogna verificare innanzitutto se la domanda di rimborso è stata presentata nei termini previsti da ciascuna legge di imposta così:

* Per le imposte sui redditi, entro 48 mesi, ex art. 38 D.P.R. 602/73
* Per l’imposta di registro entro 3 anni ex art. 77 del D.P.R. 131/86
* Per l’iva, con la recente approvazione della Legge Europea 2017 è stata introdotto l’art. 36 ter dpr 633/72 che reca una disciplina “ ad hoc ” per il rimborso dell’iva non dovuta Il termine per la richiesta del rimborso è di due anni dal pagamento dell’iva erroneamente addebitata in fattura per un’operazione esente, non imponibile, non soggetta ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (*art. 21 co. n. 2 D.lgs. 546/92, art. 36 ter Dpr 633/72 introdotto con legge 20/11/2017 n. 167 art. 8, si veda anche Cassazione N. 5014/2015*)

Una volta verificatosi tale presupposto, i termini per proporre ricorso varieranno a secondo che vi sia stato rifiuto espresso o tacito all’istanza di rimborso:

1. **Rifiuto espresso da parte dell’Ufficio Competente**: il ricorso va proposto entro 60 giorni dall’avvenuta notifica del rifiuto. Sebbene alcuni giudici di legittimità ammettono anche un ricorso entro i dieci anni dalla ricezione applicando la normativa in tema di prescrizione previsti dalle singole leggi d’imposta.
2. **Rifiuto tacito**: nella fattispecie i presupposti di impugnazione si formano decorsi 90 giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione **pena l’improcedibilità del ricorso**. Il termine ultimo per proporre ricorso è quello previsto dalle singole leggi d’imposta ovvero entro il termine di prescrizione decennale laddove nulla è disposto.

1.2.7 Esatta identificazione del Legittimato passivo

Per legittimazione passiva si intende la capacità del soggetto ad affrontare il processo quale convenuto, conseguentemente, **quando un soggetto è chiamato in causa in un giudizio può chiedere al Giudice la sua estromissione** quando si ritiene ad esso estraneo. Il Giudice, ben potrebbe poi condannare l'attore alla rifusione delle spese processuali del convenuto indebitamente citato**. Quando si propone ricorso bisogna fare attenzione a chiamare in causa solo la parte direttamente interessata in relazione al diritto rivendicato**. Il difetto di legittimazione passiva può essere rilevato in ogni stato e grado di giudizio, anche d'ufficio. **Ad esempio**, nella fattispecie di una cartella esattoriale notificata fuori termine per causa imputabile al Concessionario della riscossione, indirizzare il ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate potrebbe causare la decadenza dei termini per la tempestiva impugnazione. Infatti, l'Agenzia delle Entrate si potrebbe costituire eccependo il difetto di legittimazione passiva chiedendo anche la condanna alle spese processuali. Il Giudice accogliendo le doglianze dell'Agenzia dichiarerebbe il difetto di legittimazione rigettando il ricorso con buona probabilità di condanna alle spese processuali considerate le nuove disposizioni di cui all’art. 15 D.lgs. 546/92. **La declaratoria di inammissibilità per aver impropriamente individuato il legittimato passivo subisce una mitigazione da parte dell’art. 39 d.lgs. 112/99 che recita testualmente** “*il concessionario nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l’ente creditore interessato, in mancanza risponde delle conseguenze della lite”.*

1.2.8 Il Principio di non Contestazione

Il principio si ritiene applicabile al processo tributario, è mutuato dall’art. 115 del codice di procedura civile e statuisce che il Giudice deve porre a fondamento della decisione non solo le prove depositate dalle parti, ma anche ***“i fatti affermati e non specificamente contestati dalla parte costituita*”**. Nel Processo Tributario diventano prove sia quelle fornite dalle parti sia i fatti non specificamente contestati. **Bisogna prestare molta attenzione a contestare espressamente ed in maniera circonstanziata sia le prove fornite dalla controparte sia i fatti affermati e magari non provati da quest'ultima.** D’altra parte, questo principio potrebbe utilmente essere impiegato in ottica di strategia processuale per volgere le sorti processuali a proprio vantaggio. Infatti, **il giudice potrà porre a fondamento della sua decisione quale fatto pacifico la denegata infondatezza della pretesa tributaria derivante dal mero silenzio o contestazione generica dell’Ufficio**. La norma pone un limite alla discrezionalità del giudice, il quale laddove fonderà la sua decisione senza tener conto dei fatti non contestati a fondamento della sua decisione incorrerà in *“errore in procedendo*” per aperta violazione dell’art. 115, co.1 del c.p.c. con potenziale annullabilità della sentenza in appello ovvero in cassazione a secondo del diverso grado di giudizio. Conclusivamente, si fa notare che il **principio di non contestazione sarà applicabile esclusivamente nei confronti della controparte processuale che si sia costituita in giudizio, rimanendo esclusa la sua applicazione nell’ipotesi di contumacia.**

1.2.9 Il Divieto dello “Ius Novorum” e le relative Eccezioni

Il divieto è stato introdotto dall’**art. 57 del d.lgs. n. 546/92**, il quale recita testualmente al comma 1, “**Nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove, e se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d’ufficio**”, mentre al comma 2, dispone “ **Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d’ufficio**”. La ratio della norma è quella di assicurare l’attuazione del principio del doppio grado di giurisdizione. Emblematica è stata la pronuncia della Cassazione n. 9754 del 2003 secondo cui “ *il giudizio tributario…omissis…è sostanzialmente caratterizzato da un meccanismo d’instaurazione di tipo impugnatorio,* ***circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa avanzata con l’atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, e ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo, in primo grado,*** *onde delimitare sin dalla nascita del rapporto processuale tributario le domande e le eccezioni proposte dalle parti. Da ciò consegue che nuove censure del contribuente, introdotte in appello con memoria aggiuntiva, son inammissibili perché comportano l’esame di una nuova causa petendi*”. Il divieto di cui all’art 57 è assoluto e può essere rilevato d’ufficio anche in caso di accettazione della parte avversaria.

Il concetto di domanda nuova investe tre elementi: il soggetto, la *causa petendi* ed il *petitum*,. Per quanto concerne i soggetti, è necessario che gli attori non varino nel corso del processo, unica eccezione è un mutamento soggettivo imputabile ad una successione a titolo universale

Per quanto riguarda la *causa petendi*, la stessa è costituita dai motivi che si adducono a sostegno del *petitum* ( *ovvero delle richieste fatte al giudice*). La Cassazione ha chiarito che si ha domanda nuova allorquando il contribuente, in appello, introduce un motivo che si fonda su situazioni giuridiche non avanzate in primo grado, che si basano su differenti presupposti di fatto e di diritto, quali, ad esempio, la mancanza di legittimazione passiva, il vizio di motivazione, il mancato rispetto del contraddittorio nella fase amministrativa d’accertamento dei presupposti impositivi. Un ampliamento della *causa petendi* si traduce, quindi, in nuove ragioni che implicano la valutazione di fatti e situazioni in precedenza non dedotti nel giudizio di primo grado.

Infine, nel rito tributario esiste **il principio di corrispondenza tra il richiesto ed il pronunciato**, il quale determina due effetti:

1. Il giudice si pronuncia esclusivamente su quanto chiesto dall’attore contribuente
2. Non sono ammissibili mutamenti qualitativi e/o quantitativi della domanda. Ciò avviene, ad esempio, quando in primo grado si chiede l’accertamento di valore di un bene, ed in appello, invece, la nullità dell’avviso di accertamento, (mutamento qualitativo).

Alla luce delle precedenti considerazioni, bisogna osservare che Il processo tributario va “coltivato” ed è opportuno proporre sin dal principio tutti i motivi legittimi e le domande possibili.

**ESEMPIO**

|  |
| --- |
| Consideriamo una questione controversa, quale l’obbligo del contraddittorio. Giurisprudenza maggioritaria, ritiene applicabile l’obbligo del contraddittorio nella fase di accertamento a pena di nullità esclusivamente per i tributi armonizzati, ma parte della dottrina lo ritiene invece un principio di applicazione generalizzata. Pertanto, è opportuno proporre in ogni caso anche eccezione di nullità dell’accertamento per mancanza del contraddittorio seppur in presenza di un imposta non armonizzata ( IRAP, IRES, Irpef, tributi locali), successivamente, qualora vi fossero sviluppi positivi nella giurisprudenza, produrre in giudizio le nuove pronunce per influenzare positivamente il collegio giudicante. Qualora non si seguisse questo approccio, non si avrebbe la possibilità di integrare il giudizio in secondo grado di un motivo, che a seguito dei nuovi sviluppi giurisprudenziali a favore del contribuente, consentirebbe l’annullamento della pretesa tributaria. |

Si ricorda, infine, che **il secondo comma dell’art. 57 del decreto citato fa salve le eccezioni che siano rilevabili d’ufficio. Queste possono essere proposte per la prima volta anche in appello.** Ricordiamo le seguenti:

* Qualsiasi questione di interpretazione normativa
* Questioni di legittimità costituzionale di una norma
* Deduzione dell’adempimento di un’obbligazione
* Contestazione del valore probatorio dei mezzi istruttori utilizzati in primo grado
* La critica al risultato di una consulenza tecnica esperita in primo grado
* Eccezioni relative all’inammissibilità ed improcedibilità dell’appello
* Il difetto di legittimazione processuale
* Eccezione di prescrizione
* Eccezione di compensazione
* Eccezione di giudicato esterno risultante da atti comunque prodotti nel corso del giudizio di merito

**Concludiamo questo paragrafo presentando alla Tab. 4 una check list con le verifiche da effettuare prima di presentare il ricorso ed uno schema sinottico dalla presentazione del ricorso alla costituzione in giudizio**

1.2.10 Le copie autentiche nell’ambito del Processo Tributario Telematico

Il sistema del PTT consente di estrarre dal fascicolo informatico copia degli atti contenuti, *( documenti, atti, controdeduzioni, dispositivi e sentenze* ). L’estrazione di una copia priva della certificazione di conformità dal fascicolo è esentata dal pagamento dei diritti di copia, giusto il disposto dell’art. 40, comma 1 quater del D.p.r. 115/2002, il quale dispone che “ *il diritto di copia senza certificazione di conformità non è dovuto quando la copia è estratta dal fascicolo informatico dai soggetti abilitati ad accedervi* “.

Qualora sia necessaria **l’attestazione di conformità all’originale di un atto estratto dal fascicolo informatico,** bisogna evidenziare che l’art. 25 bis del D.lgs. 546/92 prevede espressamente la facoltà di autentica degli atti per i difensori degli enti impositori e per i dipendenti degli enti stessi. La disposizione sembrerebbe escludere, pertanto, i difensori dei ricorrenti che non siano parte pubblica. Parte della dottrina non condivide tale interpretazione restrittiva ed estende il potere di autentica a tutte le tipologie di difensori. Tale conclusione è confortata anche da una nota del 26 ottobre 2018 pubblicata sul portale della Giustizia Tributaria

|  |
| --- |
| **Tab. 4 Check List Proposizione Ricorso in CTP**   * Indicazione della Corte di Giustizia Tributaria cui si rivolge con verifica della Competenza territoriale * Nome e Cognome, ovvero Ragione sociale del ricorrente in aggiunta anche il nome del rappresentante legale pro-tempore * Residenza ovvero sede legale del ricorrente * Codice Fiscale e Pec del ricorrente quando è obbligato all’attivazione per legge (società, ditte e professionisti iscritti all’Albo) * Codice Fiscale del Difensore ove presente * Numero di Fax del ricorrente * Categoria professionale del difensore * Sottoscrizione del Ricorrente * Sottoscrizione del difensore, quando presente, con autentica procura ad litem * Ufficio, Ente Locale, Concessionario della riscossione nei cui confronti si ricorre * Estremi dell’atto impugnato e copia dello stesso * Oggetto della domanda (cosiddetto petitum) * Motivi di fatto e di diritto che suffragano la difesa * Avvenuta presentazione del Reclamo-Mediazione ed avvenuto decorso dei termini di sospensione per controversie inferiori a 20.000,00 euro, (50.000,00 eur da 01.01.18) * Verifica presenza Dichiarazione di Valore della Lite ai fini del calcolo del Contributo Unificato * Annotazione sul fascicolo di difesa del termine ultimo per la proposizione tempestiva del ricorso tenendo conto anche degli eventuali termini di sospensione feriale * Verifica degli allegati del ricorsi e rispondenza con il corpo del ricorso * Costituzione in Giudizio   + verifica corrispondenza integrale tra quanto si depositerà in Corte di Giustizia e quanto notificato all’Ufficio   + Presenza dell’attestazione di conformità all’originale sulla copia da depositare   + Calcolo del contributo Unificato ed apposizione sulla Nota Iscrizione a Ruolo   + Compilazione Nota di Deposito ed applicazione sulla stessa del contributo unificato   + Verifica Allegati e verifica presenza avviso ricevimento/copia notifica all’Ufficio |

Focus I nuovi termini di notifica degli atti impositivi per effetto della sospensione COVID – Riflessi processuali

La normativa emergenziale Covid ha inciso profondamente sui termini di notifica dei verbali di accertamento, delle cartelle esattoriali nonché sulle attività prodromiche ai predetti atti. Ne è risultato un panorama frastagliato e complesso composto da normative speciali che si compenetrano ed integrano la normativa ordinaria. Sicuramente sussistono i presupposti per un poderoso contenzioso nei prossimi anni, alle commissioni tributarie competenti l’arduo compito di dipanare questioni apparentemente semplici ma nella sostanza complesse e confuse che giustificherebbero l’inapplicabilità delle sanzioni per incertezza oggettiva della norma ( *cfr. Cass. 10126/2019*).

Per fare luce e tentare di rinvenire un filo conduttore ne tracciamo il quadro normativo complessivo allegando successivamente un quadro sinottico esplicativo.

Le norme di riferimento sono le seguenti:

* **Art. 3 della L. 212/2000** il quale statuisce l’impossibilità di proroga dei termini di prescrizione e decadenza . La previsione normativa è ormai stata violata plurime volte sicché possiamo considerarla un mero criterio ispiratore svuotata di qualsiasi contenuto sostanziale precettivo
* **Art. 2964 c.c.** statuisce l’impossibilità di applicare termini di sospensione ed interruzione propri della prescrizione alla decadenza ovvero l’obbligo di esercitare entro un prefissato termne un diritto a pena di estinzione dello stesso
* **Art. 12 del D.lgs. 159/2015** sancisce un parallelismo tra la sospensione degli obblighi di pagamento a favore dei contribuenti e la sospensione dei termini processuali e di emanazione degli atti. Principio non rispettato, in quanto a brevi sospensioni dei termini di versamento ed adempimenti a carico dei contribuenti fanno da contraltare un allungamento anormale dei termini di notifica degli atti
* **Art 67 D.l. 18/2020** statuisce una sospensione "*dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*" prevedendo, al primo comma, che "*sono* ***sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020*** *i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*" e, al quarto comma, che "***con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*** *si applica, anche in deroga alle disposizioni dell*[*'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212*](https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/viewer?appid=4239&redirect=false&origine=diritto#showdoc/2233869)*, l*[*'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159*](https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/viewer?appid=4239&redirect=false&origine=diritto#showdoc/26918525)*" .* L’agenzia delle Entrate ha precisato che **la sospensione non si applica solo alle attività con prescrizione nell’anno 2020 ma a tutti gli anni pendenti al 31.12.2020**, pertanto, ne consegue una dilazione generalizzata delle attività di accertamento, ( *cfr. Cric. 11/E del 2020*). L’Ifel con propria nota ha sostenuto che la predetta sospensione sia applicabile anche ai termini previsti dell’art. 1 comma 161 della legge 296 del 2006 che si riferisce ai termini di accertamento dei tributi locali
* **Art 68 D.L. 18/2020** concerne la sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all’agente della riscossione
* **Art. 4, comma 1 Dl. 41/2021**, inerente la proroga dei termini di sospensione delle attività dell’agente di riscossione che dispone in estrema sintesi una proroga fino a 24 mesi dei termini di prescrizione e decadenza delle entrate tributarie e non tributarie relative a provvedimenti impositivi e sanzionatori affidati all’agente della riscossione durante il periodo di sospensione. I termini sono molto variegati e si rimanda alla lettura integrale dell’articolo per avere contezza di tutte le casistiche.

Per meglio comprendere il variegato panorama si riporta l’allegata tabella a titolo meramente esemplificativo con la convinzione che alcuni esempi avranno una valenza interpretativa molto più efficace di articolate argomentazioni.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipo atto** | **Norma di Riferimento** | **Nuovo termine** |
| Accertamenti esecutivi tributari | Art. 67 sulla sospensione delle attività di accert. Tributario che richiama art. 12 d.lgs. 159/15 | Si aggiungono 85 giorni a quelli di decadenza ordinariamente previsti dalla legge. Ad esempio avviso accertamento esecutivo tributo locale per omesso versamento anno 2016, notifica entro il 26 marzo 2022,, (31 + 28 +26). L’art. 67 non si applica per le entrate patrimoniali . Secondo l’agenzia delle Entrate lo spostamento dei termini vale anche per gli atti in decadenza nel 2023 e 2024. La scissione della fase di emissione da quella di notifica per gli atti in scadenza tra l’8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020 non si applica ai tributi non erariali. Giudici di merito hanno avallato la proroga della decadenza a dispetto delle disposizioni civilistiche, (*cfr. CTP napoli n. 12232/21 e 12981/21* ) |
| Proroga dei termini di decadenza con riferimento all’accertamento ed alla riscossione dei tributi locali | Art 68 e comma 163 art. 1 legge 296/06 che prevede un termine per la notifica di cartelle/ingiunzioni al 31 dicembre del terzo anno successivo alla compiuta definitività dell’accertamento ( si ricorda che ante 2020 gli accertamenti degli enti locali non erano esecutivi) | La norma concede una proroga dei termini di decadenza e prescrizione finalizzato alla riscossione delle entrate giusto il richiamo dell’art. 12 del d.lgs. 159/2015 fino al 31.12.2023 per i titoli di accertamento la cui decadenza è il 2020 oppure il 2021 Per i titoli divenuti definitivi el 2019 oppure 2020 si applica una proroga di 542 giorni pari al periodo che va dall’8marzo 2020 al 31 agosto 2021. |
| Carichi relativi ad entrate tributarie e non tributarie affidati all’agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai comma 1 e 2 bis e fino alla data del 31.12.2021 | Art 68 proroga la prescrizione relativamente alla fase di riscossione coattiva, che consiste nelle fasi svolte in seguito alla notifica della cartella ovvero ingiunzione. | Proroga al 31 12 2023 per titoli di riscossione coattiva la cui prescrizione sarebbe maturata nel 2020 oppure nel 2021 |
| Rimborsi |  | La procedura non ha subito alcuna sospensione , si seguono gli ordinari criteri di prescrizione |

1.2.11 Le nuove regole sulle prove nel processo tributario

La riforma del processo tributario introdotta dalla Legge130/2022 ha modificato i meccanismi probatori sia a vantaggio del contribuente che a carico dell’amministrazione procedente. Si tratta di un’innovazione che ha suscitato un certo fervore da parte della più attenta dottrina, nello specifico si prevede al comma 5 bis dell’art. 6 del d.lgs. 546/92 che “ *l’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato*”, inoltre, viene introdotta seppur con alcune limitazioni l’applicabilità della prova testimoniale nel processo tributario.

1. Per quanto concerne **le prove a carico dell’ufficio,** trattasi di una norma di ampia tutela ai fini del corretto esercizio del diritto di difesa del contribuente. L’art. 7 comma 5 bis del D.lgs. 546/92 dispone che “ *L’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare , in modo circonstanziato e puntuale…omissis…le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni…omissis*…”. Pare che il legislatore abbia voluto definitivamente superare la teoria della “*provocatio ad opponendum*”. Come è noto, questo filone giurisprudenziale, de-quotava la motivazione degli atti di accertamento sostenendo che l’avviso di accertamento era necessario per il recupero della imposte evase , non era necessario, quindi, suffragare l’atto con congrua motivazione delle ragioni di diritto e di fatto che ne giustificavano l’emissione. Il contribuente avrebbe potuto far valere direttamene in sede giudiziale ma con onere della prova a suo carico. Successivamente, si è consolidato un orientamento che ha rivalutato la fase pre-contenziosa anche nell’ottica del giusto procedimento , principio di derivazione comunitaria, sostenendo la necessarieta’ di una congrua motivazione della pretesa tributaria. Sicché’, emesso l’accertamento, si assisteva successivamente ad una effettiva inversione dell’onere della prova, ed era il contribuente che doveva provare in giudizio l’erroneità delle contestazioni del fisco. La novella in questione, secondo una portata che parrebbe dirompente, dispone che il giudice tributario basa la sua decisione **in base agli elementi di prova** che emergono in giudizio e, conseguentemente, annulla l’atto impositivo qualora la prova risulta insufficiente, ovvero contraddittoria, non puntuale nÈ circonstanziata. È difficile, in assenza della nuova prassi giurisprudenziale, opinare sulla reale portata innovativa che da una lettura asettica pare dirompente. Invero, come abbiamo accennato l’accertamento tributario viene emesso all’esito di una istruttoria che compiutamente già conterrebbe gli elementi di di diritto e di fatto che suffragherebbero la pretesa tributaria. In base al tenore della novella legislativa parrebbe che il giudice debba fondare il suo giudizio sugli elementi **acquisiti in giudizio**, ne consegue che l’ufficio dovrebbe provare ulteriormente in sede processuale le pretesa impositiva. Per comprendere appieno la portata applicativa della novella, si dovrà attendere la nuova prassi processuale, che potrebbe portare anche ad un annullamento di un atto di accertamento impugnato senza alcuna motivazione dal contribuente, e di cui l’ufficio non sia in grado di suffragare con prove tangibili presso la competente corte di giustizia tributaria. Indubbiamente, deve essere accolta con favore la modifica, che nel complesso imporrà **una motivazione rafforzata dell’atto impositivo** ponendo fine a deduzioni presuntive ed illogiche con la conseguenza di una doverosa e puntuale istruttoria amministrativa che si deve concretizzare nella acquisizione oggettiva, puntuale e circostanziata di elementi di prova. Non saranno ammessi atti di accertamenti che si basano su meri sospetti di evasione e nella sostanza privi di un chiaro legame fattuale, logico e giuridico. Sicuramente, un elemento di garanzia maggiore nell’ottica del giusto procedimento e nel rispetto dei canoni costituzionali della effettiva capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost.
2. Per quel che riguarda l’introduzione della **prova testimoniale** , è noto che fino a poco tempo il processo tributario era caratterizzato dall’essere prettamente cartolare in quanto a differenza di altri processi non era dato alcun rilievo alla prova testimoniale per la quale sussisteva un preciso divieto previsto dall’art. 7 del d.lgs. 546/1992, in alcuni casi si ammetteva la produzione di dichiarazioni spontanee per iscritto ma nella libera valutazione del giudice. Il nuovo art. 7, comma 4 del d.lgs. 546/92 dispone che “ *la corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l’accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale assunta nelle forme di cui all’articolo 257 bis del c.p.c. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facente fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale*”. Pertanto, il giudice anche senza il consenso delle parti in giudizio può ricorrere alla prova testimoniale ove lo ritenga opportuno ma secondo le specifiche modalità indicate dal 257 bis del c.p.c. La disposizione indica precise modalità per rendere la testimonianza, ossia per iscritto rispondendo a precisi quesiti . La deposizione viene sottoscritta ed autenticata su ogni facciata del foglio di testimonianza e si invia, infine, con plico raccomandato ovvero si deposita direttamente in cancelleria. In estrema sintesi :

* La prova testimoniale sarà ammissibile con accordo delle parti, in mancanza sarà necessario indurre la corte a ritenere opportuno ricorrere alla prova testimoniale
* la prova testimoniale verrà assunta per iscritto secondo le precise forme prescritte dall’art.257 bis del c.p.c. . Successivamente sarà sottoscritta con autentica e depositata in cancelleria
* la prova testimoniale non è ammessa qualora investa fatti specifici suffragati da dichiarazioni di terzi, ovvero dal contribuente e trasfusi in un verbale redatto ed attestato da un pubblico ufficiale. In tali ipotesi si potrebbe ricorrere al verificarsi dei presupposti alla querela di falso.
* in dottrina ci si è interrogati se all’indomani della novella sarebbe ancora possibile produrre attestazioni scritte spontanee nella forma di dichiarazioni di atto notorio che non posseggano il valore di prova testimoniale. Si propende per l’ammissibilità sebbene la conferma definitiva si otterrà in seguito alla prassi processuale che si consoliderà nel prossimo futuro.

1.2.12 Le modifiche apportate al processo tributari in sintesi

|  |  |
| --- | --- |
| Commissioni tributarie | Si cambia denominazione, diventano “ Corti di Giustizia tributaria”, la giurisdizione tributaria sarà esercitata da magistrati tributari a tempo pieno. La riforma per andare a regime richiederà parecchi anni |
| Giudici tributari | Si diventerà tramite concorso pubblico |
| Garanzia | A coloro che avranno ottenuto un punteggio di affidabilità fiscale superiore a nove sara’ riconosciuto un esonero della garanzia da prestare per ottenere la sospensione parziale dell’atto impugnato |
| Liti di modesto valore inferiore a 3000,00 euro | Vi sarà un giudice unico monocratico con l’obiettivo di deflazionare il contenzioso. La disciplina ricalca nella sostanza il giudizio collegiale |
| Testimoni | Ammessa la possibilità della prova testimoniale ricorrendo precisi presupposti. La prova testimoniale viene assunta nella forma scritta secondo il disposto dell-art. 257 bis del codice di procedura civile |
| Spese di giudizio | Considerata la non costante applicazione nei giudizi di merito dell’addebito delle spese soprattutto a carico degli uffici impostitori, viene rafforzata l’applicazione dell-addebito delle spese di giudizio maggiorate del 50% per la parte che non avendo accettato la proposta di conciliazione si vede riconosciuta in sede giudiziale una pretesa inferiore rispetto a quella trattata in sede conciliativa |
| Spese di giudizio nella mediazione | Inserito un automatismo per il quale in caso di rigetto della proposta in mediazione e successivo accoglimento delle doglianze già ivi espresse comporta per la parte soccimbente l’addebito delle spese di giudizio |
| Sospensione esecuzione | Fissato un termine preciso entro il quale il presidente deve individuare un termine entro cui trattare l’istanza di sospensione che non sia superiore a 31 giorni dalla presentazione dell’istanza |
| Conciliazione | Introdotta la conciliazione su **proposta** del giudice tributario per controversie inferiori a 50.000 euro |
| Giustizia digitale | Positivizzato definitivamente la possibilità per le parti di partecipare alle udienze da remoto |
| Arretrati | Istituzione di una sezione specifica presso la Corte di Cassazione per la trattazione delle sole controversie tributarie |
| Condono | Reintroduzione di una definizione agevolate per talune lite pendenti |

2.

Un Ricorso in materia TARI

2.1 Premessa

Una costante degli ultimi anni è il stato il notevole incremento della imposte locali ed in particolare la tassa per lo smaltimento dei rifiuti, la cosiddetta TARSU, variamente denominata negli anni con diversi appellativi, l'ultimo dei quali TARI. Vi sono state numerose modifiche normative. L’aumento dei costi è imputabile essenzialmente alla copertura del costo del servizio, che attualmente deve essere pari al 100%, ma anche alla crescente esternalizzazione del servizio di riscossione ed accertamento. Il “*passaggio delle consegne*” tra Ente e Concessionario non è privo di problematiche a causa di errori o ritardi nella trasmissione dei ruoli prima gestiti in proprio dall'ente. A questi si aggiungono veri e propri abusi da parte dei Concessionari, sia nell'applicazione delle norme che nella trattazione della controversia con il contribuente. In questo capitolo, verrà analizzato un caso concreto, ipotizzando la linea difensiva ed illustrando le fasi procedurali per opporsi alla pretesa erariale, il tutto corredato dalle istanze da utilizzare e da uno schema di ricorso.

2.2 Il Caso

Un contribuente esercente attività di ristorazione riceve in data 10 novembre 2015 un accertamento per infedele denuncia Tarsu per l'anno di imposta 2011 e 2012. Sebbene la Società avesse denunciato nel 2007 correttamente i locali, negli anni successivi al passaggio della riscossione dal Comune al Concessionario venivano notificati degli avvisi di pagamento TARSU errati ed inferiori a quello effettivamente dovuto dal debitore. La società concessionaria del servizio di accertamento e riscossione, giusta delibera di affidamento del servizio, contesta negli anni successivi con due distinti atti di accertamento l'infedele denuncia della superficie del ristorante applicando sanzioni pari al 50% oltre interessi. L'accertamento viene notificato il 15 novembre 2015 sia presso la sede legale della società che all'amministratore *pro tempore***.**

2.2.1 Introduzione

Tra le imposte comunali locali, in virtù del principio di autonomia impositiva vi è la tassa per lo smaltimento dei rifiuti. L'imposta è richiesta ai contribuenti residenti ovvero esercenti attività in un determinato ambito comunale per la gestione dei rifiuti ed è finalizzata a coprire i costi di raccolta e smaltimento dei rifiuti a carico dell'utilizzatore. Il 27 dicembre 2013 con la legge di Stabilità 2014 è stata introdotta la TARI in sostituzione della TARSU (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi e urbani), della TIA (tariffa di igiene ambientale) e della TARES (tributo comunale sui rifiuti e sui servizi).

La normativa di riferimento era contenuta nel d.lgs. n. 507/93, che all’art 62 indicava quale presupposto per l’applicazione della tassa la detenzione ovvero l’occupazione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti suscettibili di produrre rifiuti urbani, salvo determinate eccezioni definite nei successivi commi. Successivamente la normativa, pur conservando la struttura fondamentale, ha subito delle modifiche successive ed è attualmente disciplinata dalla L. 147/2013, come modificata dal D.L. 124/2019, conv. In L. 157/2019.

**Per l’applicazione del tributo vige un principio di ultrattività**, nel senso che le superfici denunciate ovvero accertate negli anni precedenti valgono salvo denuncia di variazione anche negli anni successivi.

In riferimento all’attività di accertamento, **il Comune può prendere a base di commisurazione dell’imposta una superficie pari all’80 per cento della superficie catastale** determinata secondo i criteri stabiliti con regolamento di cui al D.P.R. 138/98.

Il primo passo da compiere per impostare la linea difensiva è una lettura approfondita degli avvisi di accertamento. Nel caso in esame, si presenta un accertamento della tassa di rifiuti notificato per diverse annualità, poiché gli stessi hanno gli stessi importi e differiscono solo nell’anno, (uno il 2012 l’altro il 2011) riporteremo per comodità un’unica struttura base evidenziandone gli elementi salienti. Trattasi di due avvisi di accertamento dell'importo complessivo di euro 11.130,00 comprensivo di sanzioni ed interessi. Il tenore di entrambi gli accertamenti è il seguente:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **AVVISO DI ACCERTAMENTO N. XXXX PER L’ANNO 20XX**  PREMESSA  Visto il Regolamento Comunale in materia di TARSU di cui alla Delibera di C.C. n. xx del xxx …omissis…  Considerato che i soggetti tenuti al pagamento della Tarsu hanno l’obbligo di presentare apposita Denuncia dei locali ed aree tassabili  Vista la denuncia Tarsu presentata dal Contribuente in indirizzo;  Posto che è infedele la Dichiarazione in cui sia stata riportata una consistenza dei locali di occupazione inferiore di oltre il 20% rispetto alla consistenza della superficie dei medesimi come risultante dagli archivi dell’Agenzia;  …omissis…  La xxx CONCESSIONARIA DEL SERVIZIO DI GESTIONE ENTRATE COMUNALI HA EMESSO a suo carico il presente Avviso in oggetto con la MOTIVAZIONE e sulla base ed elementi esposti  **MOTIVAZIONE**: INFEDELE PRESENTAZIONE DI DENUNCIA TARSU   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | **Tariffa a Mq** | **Superficie in Mq** | **Importo Tarsu** | **Totale Riduzioni** | **Importo Tassa** | **Note** | | 27,7 | 122,00 | 3303 | 0 | 3303 | \_ | | 1,42 | 33 | -47 | 0 | - 47 | \_ |   TOTALE TARSU DOVUTA: 3256,00  ADDIZIONALI 10% 325,60  TEFA: 162,80  SANZIONI: 1.790,83  INTERESSI :23,12  INTERESSI TEFA 1,05  **IMPORTO TOTALE DOVUTO: 5.565,00**  Gli avvisi di accertamento risultavano firmati dal sig XXX amministratore pro tempore della Società concessionaria e la firma veniva apposta mediante indicazione a stampa giusto art. 3, comma 2 D.lgs. 39/93 |

2.2.2 Analisi del verbale di accertamento dell’ufficio impositore

Il Concessionario della Riscossione contesta al contribuente l'infedele dichiarazione per gli anni 2011 e 2012 in quanto dagli archivi interni risultava denunciato solo un locale deposito di 33 Mq e non la superficie dell'area di somministrazione pari ad a 122 Mq. Quindi ricalcola l'ammontare dovuto scomputando dal totale dovuto quanto già versato dal contribuente per il deposito. Inoltre, considera la dichiarazione infedele comminando le sanzioni previste ex art. 75, co. 3 D.lgs. n. 507/93 pari al 50% dell'ammontare dei tributi complessivamente dovuti. Le sanzioni sono ridotte del 30% nel caso di definizione delle pendenze mediante l'adesione formale del contribuente, da espletarsi entro i 60 giorni previsti per ricorrere alla Corte di Giustizia Tributaria Competente.

2.2.3 Elaborazione della linea difensiva ed impostazione del Ricorso

Una delle prime cose da fare, per valutare la proposizione di un ricorso, è quella di esaminare la documentazione per individuare i presupposti di diritto e di fatto che possano smontare quanto dichiarato dall'ufficio nell'atto di accertamento. Si procederà ad un'analisi della giurisprudenza, dottrina e prassi amministrativa in materia sulle cui basi poter formulare il ricorso. Si valuteranno in maniera anche approssimativa le ragioni del contribuente e le probabilità di vittoria in sede di contenzioso. Qualora le probabilità non siano alte si valuterà l'opportunità di presentare istanza di sospensione e di accertamento con adesione.

Nella fattispecie l'unica “colpa” del contribuente sarebbe quella di non aver verificato per quale motivo il Concessionario della Riscossione notificava degli avvisi di pagamento inferiori a quelli che il contribuente pagava quando la riscossione era effettuata direttamente dall’Ente. A tal proposito giova ricordare quanto disposto dallo statuto dei diritti del contribuente sui principi di buona fede e legittimo affidamento del contribuente di cui alla Legge n. 212/2000. Nello specifico l'art 10 dello Statuto dei diritti del contribuente così recita “*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa“.* La disposizione, chiaramente pro contribuente, viene avallata dall'orientamento della Corte di Cassazione la quale in più sentenze ha chiarito che “...omissis...*il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall’art. 10, comma* *1 L 212/2000, e trovando origine negli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa”*. Possiamo quindi, dedurre che nel caso in cui il contribuente si uniforma ad atti di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria in genere ovvero nell'ipotesi in cui presta affidamento ad un atto emanato da quest'ultima nulla sarà dovuto anche a titolo impositivo, (*cfr. Avv. Maurizio Villani - Principio di affidamento tra normativa tributaria e comunitaria*).

Nel merito della questione, per effetto di un errore di comunicazione del ruolo tra il Comune ed il Concessionario venivano emessi avvisi di pagamento errati che si fondavano solo sul deposito e non sull'intera superficie. **Il Comune era in possesso dei dati esatti e dei relativi pagamenti, e ciò era suffragato anche dal risultato di un'istanza di accesso agli atti ex. L. 241/90 (*cfr. modulo istanza di accesso agli atti* )** con acquisizione in copia sia dei pagamenti pregressi che della denuncia in suo possesso risalenti al 2007. Considerando, quindi, che l'Ente Locale risultava in possesso dei dati corretti dal 2007, l'avviso di accertamento è palesemente illegittimo. Ma vi è di più, nella fattispecie considerando il principio dell'ultrattività della denuncia Tarsu anche per gli anni successivi, il titolo esecutivo deve essere notificato entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo**.** **In mancanza di un atto di accertamento, il termine suindicato coincide con la fine del terzo anno successivo a quello nel quale fu presentata la denuncia, o a quello per il quale la tassa è dovuta**, (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 10590 del 9 maggio 2007, secondo cui "il titolo derivante dalla dichiarazione del contribuente equivale all'accertamento definitivo").

In relazione a quanto statuito dalla Corte, considerando che il Comune era in possesso della denuncia e dei dati di superficie per calcolare l’imposta, il relativo titolo esecutivo per l’anno 2011 doveva essere notificato pena la decadenza entro il 31.12.2014, mentre per l’imposta relativa al 2012 entro il 31.12.2015. Poiché gli atti di accertamento sono stati notificati nel 2015, l’azione di riscossione relativa al 2011 risulta decaduta.

Inoltre, dalla disamina dei due atti di accertamento si rileva che in essi è stata irrogata **per ciascun anno** la sanzione del 50%. Trattasi di una prassi comunemente adottata dagli enti locali ma anche in taluni casi da parte dell’Agenzia delle Entrate. Orbene, più volte la Cassazione ha chiarito che nell’ipotesi in cui il contribuente con un’unica azione od omissione, ovvero commetta ripetute violazioni riferite sia ai tributi che a diversi periodi di imposta l’Ufficio deve applicare la sanzione più grave aumentata dalla metà al triplo invece di sommare le singole sanzioni per ciascuna violazione, *(c.d****. Principio di Continuazione****, a tal proposito cfr. art. 12-13 472/97, Corte di Cassazione Sez. V, sentenza 26077 del 30.12.2015, recentemente anche Corte di Cassazione n. 18230 del 16.09.2016, riportata in appendice, e la recentissima sentenza della CTR di Milano n 2939/2017)*. Tale principio di diritto è previsto espressamente dall’art. 12 del D.lgs. 472/1997 che al comma 5 recita testualmente “ **Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo**”.

|  |
| --- |
| **Tab. 5**  **Al Concessionario XXX**  **ISTANZA DI ACCESSO A DOCUMENTI AMMINISTRATIVI**  (legge 7 agosto 1990, n. 241 – D.P.R. 12 aprile 2006, n. 184)  Il/la sottoscritto/a \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_c.f. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  nato/a il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  e residente in \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ c.a.p. \_\_\_\_\_\_\_\_  via/piazza \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_  tel. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ fax \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ e-mail \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  documento di riconoscimento \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  rilasciato in data \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ da \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  IN QUALITÀ DI diretto interessato  soggetto delegato da \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ c.f. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  nato/a il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  e residente in \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ c.a.p. \_\_\_\_\_\_\_\_  via/piazza \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_  tel. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ fax \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ e-mail \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  documento di riconoscimento \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  rilasciato in data \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ da \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  legale rappresentante del/la \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ c.f. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  con sede legale in \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ c.a.p. \_\_\_\_\_\_\_  via/piazza \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_  tel. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ fax \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ e-mail \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  **CHIEDE**  ai sensi degli artt. 22 e ss. della legge 7 agosto 1990, n. 241 di esercitare il diritto di accesso mediante:   * presa visione * estrazione di copia autentica dei seguenti documenti: * **Copia Denuncia dei Locali ed Aree adibite ad attività produttive di servizi e commercio**   IN FEDE |

La Cassazione nella sentenza n. 18230/16 tiene a precisare che *“…omissis…****ha già avuto, in passato, occasione di pronunciarsi in un caso di omessa denuncia ripetutasi in più anni****, in tema di TARSU, avendo modo di ritenere “(...) l’illogicità dell’argomentazione secondo la quale l’omissione dell’obbligo di denuncia dell’anno iniziale della TARSU escluderebbe l’illegittimità delle omissioni relative agli anni successivi. Infatti, essa applica ai comportamenti omissivi uno schema di connessione che può riguardare soltanto i comportamenti attivi…omissis…**Tuttavia, in tema di violazioni della stessa indole, che vengono commesse in periodi d’imposta diversi, è orientamento costante di questa Corte che si debba applicare la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l’istituto della continuazione, previsto dall’art. 12, comma 5 del D.lgs. n. 472/97 (Cass. n. 26077/2015): nel caso di specie, pertanto, la C.T.R.,* ***in applicazione del suddetto principio, dovrà provvedere al cumulo giuridico****…omissis…”*

L’analisi giurisprudenziale effettuata, a prescindere dei motivi di diritto già effettuati, ha lo scopo di dimostrare che nell’ipotesi in cui effettivamente risultava omessa la denuncia TARSU, l’accertamento comunque risultava viziato nelle modalità di calcolo delle sanzioni amministrative. Si evidenzia che in questa sede non verranno evidenziati altri probabili motivi di doglianza potrebbero essere la mancanza del dettaglio del calcolo degli interessi, e l’insufficiente motivazione dell’accertamento in materia di Tarsu.

2.2.4 Preparazione del Ricorso con Istanza

Terminato lo studio giuridico e giurisprudenziale della questione, ci si appresterà a redigere il ricorso. Poiché l’importo dell’accertamento è inferiore ad euro 50.000,00, bisognerà predisporre un ricorso con istanza reclamo e proposta di mediazione pena l’improcedibilità dello stesso secondo quanto stabilito dall’art. 17 bis D.lgs. n. 546/92**.**

**Operativamente,** verrà redatto ricorso con l’istanza, il ricorso non sarà procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica. Decorsi i 90 giorni, bisognerà costituirsi in giudizio entro i 30 giorni successivi. Per il predetto periodo si terrà conto della sospensione feriale dei termini laddove gli stessi cadano nel periodo dal 1 al 31 agosto. Al ricorso andrà allegato la nota di deposito prelevabile anche su <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/modulistica>. Sulla nota di deposito andrà apposto il contributo unificato, ovvero andrà allegata copia del pagamento del contributo se effettuato tramite F23.

|  |
| --- |
| **TABELLA VIGENTE PER IL CALCOLO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO** |
| Controversie di valore fino a euro 2.583,28 | € 30,00 |
| Controversie di valore superiore a euro 2.582,28 e fino a euro 5.000 | € 60,00 |
| Controversie di valore superiore a 5.000 e fino a euro 25.000 e per le controversie tributarie di valore indeterminabile | € 120,00 |
| Controversie di valore superiore a euro 25.000 e fino a euro 75.000 | € 250,00 |
| Controversie di valore superiore a 75.000 e fino a euro 200.000 | € 500,00 |
| Controversie di valore superiore a euro 200.000 | € 1.500,00 |
| **Attenzione:**  Il Valore della lite va determinato **per ciascun atto impugnato anche in appello**, ai sensi del comma 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, come da Legge Stabilità 2014 - v. At 14 co. 3-bis TU Spese Giustizia | |
| **Attenzione:**  Nel ricorso introduttivo del giudizio:  Ove il difensore non indichi il proprio **numero di fax** ai sensi degli artt. 125,co. 1 C.P.C. ovvero qualora la parte ometta di indicare il **codice fiscale** (l'abrogazione del comma 1-bis dell'art. 16 del D.lgs. 546/1992 comporta il venir meno definitivo della sanzione per la mancata indicazione della PEC) | Il C.U. è aumentato della metà |

Fonte: Professione e Giustizia

**Poiché l’importo della lite al netto di sanzioni, ed interessi è inferiore ad euro 5.000,00 il CU sarà pari ad euro 60,00** per ogni ricorso. Sebbene sarebbe risultato possibile presentare un ricorso cumulativo, ragioni di opportunità consigliano di presentare due distinti ricorsi.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  IL RICORSO AL CONCESSIONARIO DELLA RISCOSSIONE NEI CASI IN CUI VALE LA NOTIFICA ANALOGICA VA NOTIFICATO ESCUSIVAMENTE A MEZZO DEL SERVIZIO POSTALE OVVERO UFFICIALE GIUDIZIARIO |

Il pagamento del contributo unificato potrà essere effettuato nelle seguenti modalità:

1. Con bollettino di conto corrente postale
2. Con modello F23 in banca
3. Con contrassegno di versamento “ Contributo Unificato Tributario”, rilasciato da una tabaccheria o punto di vendita Lottomatica
4. Con sistema di pagamento **“ PagoPa**”

Nel caso di pagamento a mezzo modello F23 o bollettino di conto corrente postale, la ricevuta, nell’ipotesi di processo tributario telematico dovrà essere scansionata e firmata digitalmente. Inoltre, mentre nel processo analogico il contrassegno di pagamento del CU doveva essere apposto sulla Nota di Deposito cartacea, nell’ipotesi di costituzione tramite il PTT bisognerà apporre il contrassegno sul Modello “Comunicazione di versamento del Contributo Unificato”, compilandone tutti i campi, scansionarlo e firmarlo digitalmente allegandolo infine al ricorso.

Unica ipotesi in cui non necessita l’allegazione del pagamento del CU è costituita dal pagamento tramite sistema “**PagoPa**” tramite l’apposita sezione dell’area riservata del PTT ovvero tramite il link contenuto nella e-mail che attesta l’avvenuto deposito.

2.2.5 Elementi di Strategia Processuale

Una volta presentato il ricorso bisognerà attendere la notifica dell**’Avviso di Trattazione della Causa** e preparare attentamente la propria strategia processuale. Sovente, i difensori tributari decidono di inserire già nel ricorso **l’Istanza di Trattazione della Causa in Pubblica Udienza,** così da evitare adempimenti successivi. È possibile comunque chiedere la trattazione in pubblica udienza con successiva istanza nei termini e modalità di cui all’art 32, comma 2. In mancanza della richiesta di pubblica udienza la causa sarà decisa in Camera di Consiglio.

**Ricevuto l’avviso almeno “*trenta giorni liberi prima dell’udienza*”** bisognerà consultare il **fascicolo processuale** al fine di prendere visione delle controdeduzioni dell’ente impositore/controparte nonché della eventuale documentazione o memorie depositate. In questo modo, sarà possibile valutare la posizione processuale e l’evolversi della stessa in relazione a quanto sostenuto dalla controparte ed in base agli elementi di prova forniti. In questa fase, valutati i nuovi elementi a disposizione, si potrebbe valutare l’opportunità di una Conciliazione Giudiziale, oppure rielaborare la linea difensiva valutando l’opportunità **di depositare ulteriori documenti utili ai fini della controversia**, ad esempio, nuove pronunce giurisprudenziali che sostengono la ns. linea difensiva. Si tenga conto che tali documenti possono essere prodotti massimo **entro i venti giorni liberi** antecedenti l’udienza di trattazione. **Per giorni liberi si intende** che nel calcolo non si tiene conto né del giorno iniziale né di quello finale. In queste ipotesi il calcolo dei giorni viene effettuato **a ritroso partendo dalla data di fissazione dell’udienza.**

*ESEMPIO*

Consideriamo che l’udienza è stata fissata per il 2 dicembre 2016, il deposito dei documenti dovrà avvenire entro 20 giorni liberi prima della trattazione.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **CALCOLO GIORNI A RITROSO (LIBERI)** | | | |
| **Mese** | **Data** | **Note** | **Giorni** |
| Novembre | 11 | **Termine utile** | **Escluso** |
| Novembre | 12-30 | Rilevanti | 19 |
| Dicembre | 1 | Rilevanti | 1 |
| Dicembre | 2 | **Data udienza** | **Escluso** |
|  | | Totale | 20 |

Quando arriva il giorno di causa, ci si presenterà all’udienza. In genere **le cause vengono trattate secondo l’ordine di iscrizione a ruolo** che è affisso alla sezione competente alla discussione, ma, sebbene scorretta, vi sono ancora casi di Commissioni che discutono secondo l’ordine di arrivo del contribuente ovvero del difensore. È buona norma seguire le modalità di esposizione ed andamento delle cause precedenti quella a cui siamo interessati, al fine di verificare il grado di approfondimento da parte del giudice relatore e, soprattutto, i tempi concessi alle parti costituite per illustrare le proprie ragioni. **Quando si discuterà la causa alla quale siamo interessati**, bisogna ascoltare attentamente il giudice relatore per verificare sia a quali eccezioni è favorevole ad accogliere sia il grado di approfondimento della questione**. È opportuno preparare una sintesi degli argomenti difensivi più efficaci e determinanti,** ed eventualmente portare con sé copie delle sentenze che non si sono allegate al ricorso per produrle in visione al Collegio Giudicante. Infine, sarà opportuno soffermarsi sulle pecche ed i punti deboli della tesi della controparte. Si rammenta che si potrà prendere la parola solamente quando si sarà autorizzati dal Presidente del collegio e che solitamente una volta concluso il nostro intervento non saranno ammesse repliche se non brevi ma sempre a discrezione del Presidente.

Schema Allegato capitolo 2

**(**[**clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15478/ricorso-con-istanza-tarsu-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

Delego il xxxxxxxx, domiciliato in xxxxx alla xxxxxxxxx a rappresentarmi difendermi in ogni fase e grado del presente giudizio, compresi quelli di opposizione, conferendo ogni e qualsiasi facoltà di legge, ivi comprese quelle di transigere, conciliare, rinunciare, riscuotere somme, rilasciare quietanze, chiamare terzi in causa, concludere nei loro confronti ed eventualmente nominare sostituti e rinunciare al giudizio. Reso edotto e, chiaramente informato dei suoi diritti e che il trattamento dei dati avverrà solo ed esclusivamente in esecuzione al mandato di cui sopra, presta completo e informato consenso, coerentemente con le previsioni del combinato disposto dell’art. 13 e segg. del Regolamento UE 679/2016 (GDPR) e degli artt. 13-23 del D.lgs. 196/03, all’utilizzo ed al trattamento dei suoi dati personali.

Presta altresì assenso alla permanenza negli archivi cartacei e/o informatici dello studio legale, degli atti contenenti dati personali, anche per un periodo di tempo superiore a quello strettamente necessario all’espletamento del mandato oggi conferito, assumendo fin d’ora per rato e valido il suo operato.

Data\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Firma………………...

La sottoscrizione è autentica (Rag/Dott./Avv.)

…………………………….

**Ricorso con Istanza Tarsu (n.d.A. da adattare secondo il caso concreto)**

**ON.LE CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di I GRADO DI**

**XXXXXXX**

**RICORSO CON ISTANZA**

**( Ai sensi dell’art.17 bis del D.lgs. n. 546/92)**

Per XXXXXXXXXXXXXXXXXXX c.f. XXXXXXXXXXXXXX, con domicilio in via XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX; amministratore pro tempore della società XXXXXXXXXXXXX, C.F. XXXXXXXXXXXXXXX P.I. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX in virtù di mandato a margine del presente atto dal Dott\Avv.\Rag. . XXXXXXXXXXXXXXXX, c.f. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, iscritto all’Albo Dei XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXal n. XXX FAX XXXXXXXXXXXX PEC: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX in virtù di mandato a margine del presente atto, tutti elett.te domiciliati presso XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

**Opponente**

***contro***

**Concessionario della Riscossione di XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX** in persona del direttore p.t., con sede in XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

**Opposto**

**OGGETTO: Ricorso Avverso Avviso di Accertamento Tarsu per l’anno 2011 n XXXXXXX del xx/xx/2015 emesso dal Concessionario della Riscossione, per i seguenti motivi, salvo altri ai sensi dell’art. 24, comma II, del decreto legislativo n. 546/1992**

-----------------

**P R E M E S S O**

Che

* In data 10 novembre 2015 veniva notificato accertamento n. xxxxx per omessa denuncia Tarsu relativa all’attività di esercizio di ristorazione alla via xxxxxx in xxxxxx.
* Nel periodo antecedente l’affidamento del servizio di Riscossione (vedi allegato 1) pagava regolarmente la tarsu;
* L’ufficio tributi del Comune aveva correttamente acquisito i dati di superficie utili ai fini del calcolo della Tarsu (vedi allegato 2);
* Il Concessionario della Riscossione calcolava la tarsu considerando solo i locali adibiti a deposito per una superficie di mq 33,00 ed inviando avvisi di pagamento pari ad euro 47,00 per ciascuna annualità ; poi successivamente notificava gli avvisi di accertamento n.xxxx per l’anno 2011 e n.xxxx per l’anno 2012 motivandoli con una asserita omessa denuncia della superficie di ristorazione per mq. 122; (vedi allegato 3)
* Il Concessionario della Riscossione addebitava per ciascun anno d’imposta una sanzione pari al 50% della maggiore imposta dovuta applicando un cumulo materiale e non giuridico delle sanzioni

**RICORRE**

Avverso l’atto di accertamento per omessa denuncia Tarsu relativa all’anno 2011 n.xxxxx, emesso dal Concessionario della Riscossione e dell’Accertamento giusta delibera consiliare n. xxx del xxxx e notificato il xxxxxxxx e riferito ai seguenti tributi:

Maggiore Tarsu dovuta: 3.256,00

Addizionali 10%: 325,60

TEFA: 162,80

Sanzioni: 1.790,83

Interessi: 23,12

Interessi TEFA: 1,05

**Totale Complessivo: 5.565,00**

**MOTIVI**

1. Nullità dell’Avviso di accertamento per errore materiale ed eccesso di potere, in quanto in base alle prove esibite di cui agli allegati 1 e 2 il contribuente ha correttamente denunciato già dal 2006 la superficie di esercizio dell’attività. Nello specifico dagli atti del Comune si rileva che nella Denuncia Tarsu il contribuente ha denunciato la seguente situazione:

* area Ristorazione mq 122
* area Deposito mq 33

Per errore imputabile ***esclusivamente*** al Concessionario della Riscossione sono stati notificati al contribuente dei preavvisi di addebito TARSU totalmente errati. Per ciò stesso tali omissioni non possono essere imputate al ricorrente ed allo stesso non può essere addebitata alcuna sanzione. Infatti, l’art. 10 della Legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) dispone che “***Non sono irrogate sanzioni*** *né richiesti interessi moratori al contribuente,* ***qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria,*** *ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”.* La disposizione, chiaramente pro contribuente, viene avallata dall'orientamento della Corte di Cassazione la quale in più sentenze ha chiarito che “ ...omissis...*il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall’art. 10, comma* *1 L 212/2000, e trovando origine negli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa”*. Possiamo dedurre che **nel caso in cui il contribuente si uniforma ad atti di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria in genere ovvero nell'ipotesi in cui presta affidamento ad un atto emanato da quest'ultim**a **nulla sarà dovuto anche a titolo impositivo**, (*cfr. Avv. Maurizio Villani - Principio di affidamento tra normativa tributaria e comunitaria*). **Il contribuente è, pertanto, soggetto incolpevole che si è conformato ad un atto imperativo proveniente dalla pubblica amministrazione e proprio in virtù dei principi dianzi descritti non può subire le conseguenze omissive ed erronee dell’Ente impositore e del Concessionario della Riscossione**.

1. **Nullità del debito derivante dal ruolo Tarsu anno 2011 per inosservanza del termine triennale di notifica del titolo esecutivo come previsto dal comma 163 dell’articolo unico della Legge Finanziaria per il 2007.** Come si è illustrato in precedenza, e richiamando gli allegati n. 1 e n. 2 è pacifico che il Concessionario alla Riscossione aveva tutti gli elementi per la corretta riscossione della TARSU relativa all’anno 2011. La notifica del titolo esecutivo doveva avvenire nei termini previsti dal comma 163 articolo 1 Legge Finanziaria 2007 il quale così dispone “*Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l’accertamento è divenuto definitivo”.* La Corte di Cassazione ha chiarito che stante il principio dell’ultrattività della denuncia iniziale della Tarsu, salvo successive variazioni, la denuncia vale anche per gli anni successivi e costituisce titolo per la riscossione. **In mancanza di un atto di accertamento, il termine suindicato coincide con la fine del terzo anno successivo a quello nel quale fu presentata la denuncia, o a quello per il quale la tassa è dovuta**, (*cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 10590 del 9 maggio 2007, secondo cui “il titolo derivante dalla dichiarazione del contribuente equivale all'accertamento definitivo”)*. Si osservi, inoltre, che il termine quinquennale di cui al comma 162 art. 1 Legge Finanziaria 2007 vale per le ipotesi di accertamento per omessa o infedele dichiarazione e **non quando siamo in presenza di una denuncia correttamente presentata, in tale ipotesi il Concessionario deve attivare la riscossione nel termine triennale e ciò in ossequio all’art. 24 della Costituzione il quale non consente che il contribuente possa soggiacere all’azione esecutiva del Fisco e dell’ Ente impositore in genere a tempo indeterminato. Il titolo esecutivo andava notificato entro il 31.12.2014. ed è chiara la decadenza del diritto di riscossione relativo a tale anno d’imposta.**
2. **Nullità dell’Avviso di Accertamento per violazione di legge e falsa applicazione degli *art. 12-13 D.lgs. 472/97* in tema di Concorso di Violazioni e continuazione e Ravvedimento.** L’art. 12 dispone al comma 1 che “è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viole diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione” mentre al comma 5 che **“quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo**…omissis…**se più di atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti** a giudici diversi il giudice che prende cognizione dell’ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate “Giurisprudenza maggioritaria rende pacificamente applicabile tale disposizione nell’ipotesi di omissione od infedele denuncia TARSU. Emblematica in tal senso è la sentenza della Corte di Cassazione n. 18230/16 la quale tiene a precisare che *“…omissis…****ha già avuto, in passato, occasione di pronunciarsi in un caso di omessa denuncia ripetutasi in più anni****, in tema di TARSU, avendo modo di ritenere…omissis… Tuttavia, in tema di violazioni della stessa indole, che vengono commesse in periodi d’imposta diversi,* ***è orientamento costante*** *di questa Corte che si debba applicare la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l’istituto della continuazione, previsto dall’art. 12, comma 5 del D.Lgs. n. 472/97 (Cass. n. 26077/2015): nel caso di specie, pertanto, la C.T.R.,* ***in applicazione del suddetto principio, dovrà provvedere al cumulo giuridico****…omissis…”.* Orbene il concessionario della Riscossione in relazione agli avvisi di accertamento n. xxx e n.xxx notificati il xxxxxxx non ha considerato il cumulo giuridico delle sanzioni ma ha applicato semplicemente un cumulo materiale, determinando un aggravio indebito ed illegittimo a carico del contribuente. Nello specifico sono state applicate per ciascun anno di imposta le sanzioni pari al 50%, ovvero secondo il seguente schema:

|  |  |
| --- | --- |
| ***Tipologia Atto*** | ***Sanzione irrogata*** |
| Accertamento 2011 | ***1.790,83*** |
| Accertamento 2012 | ***1.790,83*** |
| **Totale Cumulo Materiale** | **3.581,66** |

**La corretta e legittima applicazione della norma avrebbe dovuto comportare l’irrogazione di un’unica sanzione complessiva pari a quella base maggiorata del 50%, quindi nella fattispecie in esame euro 1.790,83 + 895,41= 2686,24 oltre la possibilità di adesione agevolata. Pertanto il cumulo giuridico si sintetizza nel seguente prospetto:**

|  |  |
| --- | --- |
| ***Tipologia Atto*** | ***Sanzioni Irrogabili*** |
| Accertamento per l’anno 2011 | Cumulo giuridico |
| Accertamento per l’anno 2012 | Cumulo giuridico |
| **Totale Cumulo Giuridico** | **2.686,24** |

**Ovviamente**, in aggiunta si fa osservare all’On.le Corte di Giustizia Tribuaria che risulterebbe applicabile anche la riduzione della sanzione per definizione agevolata della stessa con riduzione del 30% con il pagamento di una sanzione complessiva di euro 1.880,20

**P.Q.M.**

**VOGLIA L’ON.LE CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di I GRADO ADITA**

Accertare quanto sopra e dichiarare:

1. **Nullo l’accertamento** Tarsu relativo all’anno d’imposta 2011 in quanto come da atti in possesso al Comune il contribuente ha correttamente denunciato la Tarsu e solo per un errore imputabile al Concessionario della Riscossione il titolo esecutivo è stato notificato oltre il termine triennale **previsto dal comma 163 dell’articolo unico della Legge Finanziaria per il 2007**
2. **Nullo ed annullabile l’avviso di accertamento “de quo” per violazione di legge di cui art 12, comma 1,2, 5,6 del Dlgs n. 472/97, in quanto seppur nella fattispecie si riscontrerebbero violazioni della stessa indole, è stata applicato il cumulo materiale anziché quello giuridico**
3. **Vittoria di spese ed onorari con distrazione a favore del difensore costituito a norma dell’art. 93 del codice di procedura civile**
4. **In via meramente subordinata l’annullamento delle sanzioni irrogate in applicazione del principio del legittimo affidamento del contribuente come statuito e previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente.**

Si depositano i seguenti allegati:

1. Dettaglio pagamenti Tarsu anni 2007-2009
2. Copia conforme denuncia Tarsu agli atti del Comune
3. Copia avvisi di accertamento Tarsu anno 2011-2012
4. Copia Sentenze
5. Nota Spese relativa al difensore costituito
6. Copia Raccomandata all’Ufficio e Copia Avviso di ricevimento/ovvero prova notifica se consegna diretta o tramite Ufficiale Giudiziario

**DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA**

“Ai sensi dell’art. 14, comma 3-bis, D.p.r. 115/2002 (aggiunto all’art. 37, comma 6, lett. u), d.l. 98/2011),

si dichiara che il “valore legale” della presente causa è pari a xxxxxxx- euro (importo richiesto a titolo di imposta, al netto degli interessi), per cui il contributo unificato per spese di giustizia dovuto è pari a xxx euro “; prova del pagamento sarà fornita in sede di costituzione in giudizio del ricorrente.

**ISTANZA DI DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA**

Si chiede, altresì ai sensi e per gli effetti dell’art. 33 comma 1 d.lgs. 31.12.92 n. 546 che il ricorso di cui trattasi venga discusso in pubblica udienza

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE

(***Modalità Analogica***)

Il presente ricorso è redatto in due esemplari, il primo viene notificato senza busta al Concessionario della Riscossione competente per territorio la seconda copia in originale, che si dichiara conforme a quella notificata all’ufficio, verrà depositata secondo le modalità previste dalla normativa e prassi vigente, decorso inutilmente il periodo per l’eventuale esperimento del tentativo di mediazione, entro 30 giorni presso la Corte di Giustizia Tributaria competente; Al momento della costituzione in giudizio, saranno depositati anche i seguenti allegati:

1. Dettaglio pagamenti Tarsu anni 2007-2009
2. Copia conforme denuncia Tarsu agli atti del Comune
3. Copia avvisi di accertamento Tarsu anno 2011-2012
4. Copia Sentenze
5. Nota Spese relativa al difensore costituito
6. Copia Raccomandata all’Ufficio e Copia Avviso di ricevimento/ovvero prova notifica se consegna diretta o tramite Ufficiale Giudiziario

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE

(***Modalità Telematica*)**

Si dichiara, ai sensi degli articoli 14, 16 bis, 22 e 23 del D.lgs. 546/92che l’atto notificato alla parte all’indirizzo di posta elettronica certificata come risultante dagli atti di causa ai sensi e per gli effetti di cui all’art. 16 bis del D.lgs. 546/92 e quello depositato telematicamente presso la segreteria della Corte di Giustizia Tribuaria……………………..di……………..sono tra loro conformi . Al momento della costituzione telematica in giudizio saranno depositati anche i seguenti allegati:

* 1. Dettaglio pagamenti Tarsu anni 2007-2009
  2. Copia conforme denuncia Tarsu agli atti del Comune
  3. Copia avvisi di accertamento Tarsu anno 2011-2012
  4. Copia Sentenze
  5. Nota Spese relativa al difensore costituito
  6. Copia Ricevuta di Accettazione e copia di Ricevuta di avvenuta consegna salvata in formato PDF/A 1a -1b
  7. Attestazione di Conformità Ricevute di Accettazione ed Avvenuta Consegna\*

**Salvis Iuribus**. **Firma**

\* La prova della notifica PEC degli atti processuali digitali consiste nel depositare successivamente i file ricevute originati dal sistema . Le predette ricevute potranno essere salvate :

1) Direttamente senza modificare l’estensione del file “.eml” oltre salvataggio in formato PDF/A . In tal caso sarà necessario attestarne la conformità all’originale con atto separato ovvero sugli stessi file come disposto dall’art. 23-bis comma 2 del CAD

2) Effettuando esclusivamente salvataggio in formato PDF/A 1a-1b. In tal caso non sarà necessaria la attestazione di conformità ex art. 23-bis comma 2 CAD, ma occorrerà comunque conservare l’originale informatico, ( cfr. circ. Mef n. 1/DF/2019)

**ISTANZA[[1]](#footnote-1)**

**(ai sensi dell’art. 17 - bis del d.lgs. n. 546/1992)**

Il Sig. xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, come prima rappresentato e difeso, sulla base dei fatti e dei motivi sopra evidenziati

CHIEDE

che xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, in alternativa al deposito del ricorso che precede presso la Corte di Giustizia tributaria I Grado e, accolga in via amministrativa le richieste nel medesimo ricorso formulate.

Valore ai fini dell’art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992: 1.877,00 euro.

Si comunica in ogni caso la propria disponibilità a valutare in contraddittorio la mediazione della controversia. Per l’invito al contraddittorio, le comunicazioni e le notifiche relative al presente procedimento, si indica il seguente recapito:

Studio xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Via xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

PEC xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

telefono: xxxxxxxxxx - fax: xxxxxxxxxxxxxxxxxx

posta elettronica ordinaria: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Si allegano i seguenti documenti, richiamati nel ricorso:

----omissis----

Con osservanza Firmato

3.

Il contributo del consorzio di Bonifica. Ricorso avverso una ingiunzione di pagamento alla riscossione del contributo di un consorzio di bonifica

3.1 Premessa

Sembrerebbe un’imposta innocua, invero, in quanto per i cittadini privati l’onere annuale derivante dai contributi dovuti ai consorzi di bonifica non eccede in media i cento euro. D’altra Parte, nel caso delle aziende, il contributo richiesto è rilevante, specie quando l’azienda per la sua attività usufruisce di depositi ovvero capannoni industriali che abbiano una rendita catastale elevata. Il contributo di bonifica si profila, quindi, come l’ennesimo balzello con effetto moltiplicatore dell’incidenza della tassazione locale, costituita principalmente dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti e dall’IMU. Il cumulo delle imposte citate in aggiunta alla tassazione ordinaria determina un innalzamento del “tax-rate” complessivo di cui tanto si parla e che mina la sopravvivenza di diverse realtà aziendali.

Questo capitolo, dopo aver fornito un chiarimento della natura del contributo consortile, ne affronta le eventuali e prospettabili linee difensive, partendo dalle eccezioni formali ed arrivando a quelle sostanziali.

3.2 La natura tributaria del Contributo Consortile

I Consorzi di Bonifica sono previsti dall’art. 862 del codice civile, la sono regolamentati dal r.d. 13 febbraio 1933 e nella legge 12 febbraio 1942, n. 183. Sono enti pubblici di carattere associativo, **le rispettive funzioni consistono nella difesa del suolo, nel risanamento delle acque, nella gestione del patrimonio idrico per gli usi di razionale sviluppo economico e sociale e nella tutela dei connessi assetti ambientali.**

L’istituzione degli stessi avviene in forza della legge e non richiede l’iniziativa o il consenso dei soggetti interessati, i quali si trovano a farne parte in maniera obbligatoria ed anche se dissenzienti.

Per finanziare le spese di gestione i consorzi percepiscono dai consorziati dei contributi che vengono determinati nell’ambito dei criteri fissati dalla legge nazionale e quella regionale di riferimento. Nella determinazione del contributo dovuto è **fondamentale la redazione da parte del Consorzio del Piano di Bonifica** il quale contiene l’elenco delle opere pubbliche di bonifica che rivestono di importanza ed interesse generale per la sicurezza del territorio e lo sviluppo economico del comprensorio. Successivamente, è **necessaria l’adozione del Piano di Classifica**, il quale stabilisce i parametri e gli indici utili per la quantificazione dei contributi. Il piano di Classifica è approvato dalla Giunta Regionale e pubblicato sul BUR. Infine, **Il piano di riparto** delle spese consortili determina l’onere a carico del singolo consorziato per l’adempimento delle finalità istituzionali ed è calcolato prendendo a riferimento la spesa prevista nel bilancio preventivo. Eventuali omissioni, difetti nella procedura di stesura del Piano di Bonifica, del Piano di Classifica e del piano di Riparto determina un vizio procedurale che inficia la legittimità impositiva, come vedremo meglio nel prosieguo.

**In passato si è dubitato della natura tributaria del consorzio di bonific**a e si sono registrate inizialmente pronunce di inammissibilità del relativo ricorso tributario. **La sentenza della Corte di Cassazione a sezione unite n. 14863 del 25 maggio 2006, confermando i precedenti orientamenti (cfr. Cass. N. 662/79, n. 6213/2001, n. 4337/2002) ha definitivamente chiarito la natura tributaria del contributo**. Già con la sentenza della Corte Costituzionale n. 5 del 1967 si evince che per le modalità di costituzione del consorzio, la struttura e le finalità di interesse pubblico perseguite sono elementi sintomatici di un obbligo legale e non volontario e che attrae i predetti contributi consortili nell’alveo delle prestazioni patrimoniali imposte di cui all’art. 23 della Costituzione. Inoltre, la Corte Costituzionale ha tenuto a chiarire che “…*omissis…si può riscontrare un’assimilazione alle entrate tributarie, peraltro solo parziale e limitata, per quanto qui interessa, ai profili procedimentali della riscossione coattiva*”, che seguirà le regole delle imposte dirette stante il richiamo dell’art. 21 r.d. n. 215/1933.

3.3 Il Caso – Un Ricorso avverso Ingiunzione di Pagamento Contributo Consorzio di Bonifica

In data 24 febbraio 2012 veniva notificata all’azienda xxxxxx raccomandata a mezzo del servizio postale ingiunzione di pagamento n. xxxxxxxxxxxxxxxxx per gli anni 2008 – 2009 – 2010 per un importo complessivo di euro 1.170,39 i cui estremi sono sintetizzati nel prospetto che segue:

|  |
| --- |
| xxxx. con sede legale in xxxx, via….., iscritta all’albo di cui all’art. 53 dlgs 446/97 premesso che L’ente consorzio di bonifica comprensorio sarno ha affidato con convenzione il servizio della riscossione coattiva  premesso che la società xxxx, con sede legale in xxxxxx non ha effettuato nei termini previsti il pagamento delle somme indicate nel dettaglio e considerato che il credito è divenuto certo liquido ed esigibile…omissis…..  INGIUNGE  All’amm.rexxxx amministratore protempore della società xxxxxx di pagare entro 60 giorni decorrenti dalla data di notifica della presente ingiunzione la somma di euro 1.170,39 ( come da successivo dettaglio)…omissis…con avvertenza che in mancanza …omissis….si procederà ad espropriazione forzata….omissis Consorzio Bonifica **Il presente atto è impugnabile dianzi alla Ctp competente entro 60 giorni dalla data di notifica**. La presente è esecutiva di diritto ex art 229 e 247 d.lgs 19.02.1998 n. 51 e s.m. Responsabile del procedimento amm.vo xxxx Responsabile procedimento emissione, notificazione sig. xxxx  Periodo di Imposta Descrizione Importo  2008 Consorzio Bonifica – Avviso xxx notificato xxxxx 280,80  2009 Consorzio Bonifica – Avviso xxx notificato xxxxx 280,80  2010 Consorzio Bonifica – Avviso xxx notificato xxxxx 280,80  **Spese accessorie** 327,99  **TOTALE INGIUNZIONE 1.170,39** |

L’analisi preliminare dell’ingiunzione evidenzia diverse eccezioni opponibili di carattere formale. *In primis* si nota la violazione del precetto normativo di cui al D.lgs. n. 546/92 art 19 comma 2 per mancata indicazione della Corte di Giustizia tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell’art. 20 del decreto citato. In effetti l’art. 19 testualmente recita al comma 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 Corte di Giustizia tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell’art. 20* ”. Si evidenzia, ancora, la contemporanea violazione della Legge 241/90 art 3, comma 4 sempre per la mancata indicazione dell’autorità competente per l’eventuale ricorso e della normativa di cui all’art. 7, Legge 212/2000 comma 2 lett. a,b,c e comma 3 **in tema di chiarezza e motivazioni degli atti.** Per chiarezza espositiva riportiamo le norme summenzionate, l’art. 3 comma 4 Legge 241/90 dispone che “in ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l’autorità cui è possibile ricorrere”, mentre l’art 7 della Legge 212/2000 dispone che *“****Gli atti dell'amministrazione finanziaria*** *e dei concessionari della riscossione* ***devono tassativamente indicare****:*

* 1. ***l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni*** *complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;*
  2. ***l'organo o l’autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame*** *anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;*
  3. ***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 ratio delle predette norme è quella di assicurare il buon andamento e trasparenza della pubblica amministrazione nonché assicurare l’eventuale diritto di difesa costituzionalmente garantito** al cittadino, che ritiene di essere stato leso nella sfera dei sui diritti patrimoniali o giuridici. Si potrebbe ritenere che la mancanza di uno degli elementi indicati sia causa di illegittimità dell’atto ammnistrativo che ne determina l’annullabilità. Ad ogni buon conto, si fa presente che le conseguenze di tali mancanze ed omissioni nella giurisprudenza di legittimità hanno avuto esiti altalenanti. Giurisprudenza maggioritaria ritiene si tratti di lievi irregolarità che non determinano la nullità dell’atto ma incidono esclusivamente sulla decorrenza dei termini per proporre ricorso con possibilità di ricorso all’istituto della rimessione nei termini, *(cfr. inter alia Cassazione 23010/09, 3865/02).* Ciò nonostante, non è la prima volta che la Cassazione ha mutato orientamento nel corso degli anni sovvertendo iniziali orientamenti, pertanto, si ritiene opportuno proporre le eccezioni nelle questioni pregiudiziali del ricorso in quanto trattasi comunque di violazioni che pregiudicano, a volte, irrimediabilmente il diritto alla difesa.

**Un’altra verifica da effettuare sull’atto di ingiunzione è il rispetto dell’indicazione del responsabile del procedimento come statuito dall’art 7 dello Statuto dei diritti del contribuente** in ossequio ai principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione. In passato vi è stato un copioso contenzioso in merito, in quanto si sosteneva la nullità delle cartelle esattoriali prive di queste indicazioni. È intervenuto in materia il legislatore che con legge 28 febbraio 2008 n. 31 ha disposto che “***La cartella di pagamento di cui all’articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l’indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella****. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse“.* L’ingiunzione notificata, come si potrà osservare dalla sintesi sopra riportata, non presenta questo tipo di omissione, pertanto, procederemo nell’ulteriore analisi dell’atto per individuare ulteriori motivi di doglianza.

**Alla luce di recenti orientamenti giurisprudenziali, si può sostenere l’illegittimità della procedura di esazione attraverso ingiunzione fiscale adottata dal Concessionario della Riscossione**. L’ingiunzione fiscale è un “*…omissis…istituto risalente al R.D. del 14 aprile 1910 n. 639 e fu concepito per la riscossione con modalità procedurali accelerate dei crediti dello stato e degli enti pubblici sullo schema dei provvedimenti monitori…omissis…Le diverse disposizioni emanate in tempi più recenti (art. 52 d.lgs. 446/97, riforma della riscossione del 1999 e la legge 265/02) consentono di affermare che l’ingiunzione fiscale rappresenta tuttora uno strumento compatibile con l’attuale assetto legislativo*”, secondo recente dottrina (*cfr. Avv Vingiani Luigi “dichiarata illegittima la richiesta di pagamento del servizio idrico tramite ingiunzione fiscale*”) l’ingiunzione fiscale è uno strumento impositivo derogatorio di tipo eccezionale. Tale eccezionalità non ne consente l’adozione a soggetti diversi da quelli per i quali la legge l’ha predisposto, in quanto l’estensione analogica è impedita dai principi di diritto che vietano l’analogia per le norme eccezionali. Invero, trattasi di uno strumento unilaterale ed extra giurisdizionale facente eccezione alla regola generale della creazione dell’atto nella sede giudiziaria ad opera di un terzo quale è il Giudice. **“L’emissione dell’ingiunzione fiscale deve considerarsi riservata ai soli Enti pubblici in senso soggettivo, e non può estendersi, per il rilevato divieto di analogia, alle società private quantunque possedute da enti pubblici…omissis…”,** *(cfr. Sentenza Giudice di Pace Avv. Cira di Somma del 20-09-2010 n. 721 R.G. 2010 di Gragnano (NA), di recente si veda la sentenza del Tribunale di Milano n. 1599/16). Dalla* lettura della legge intitolata “Testo Unico per la Riscossione delle Entrate Patrimoniali dello Stato” deve affermarsi che l’ingiunzione fiscale è un rimedio recuperatorio utilizzabile solo dagli enti pubblici in senso proprio. Inoltre, recente giurisprudenza tributaria, partendo dalla considerazione che **l’ingiunzione fiscale deve essere munita del visto di esecutorietà del responsabile del servizio competente incardinato nella struttura dell’ente locale**, ha affermato essere nulla, in quanto viziata da eccesso di potere e violazione di legge, l’ingiunzione emessa da società affidataria del servizio di liquidazione e riscossione dei tributi locali. Infatti, l’art. 52 d.lgs. 15.12.1997 n. 446 congiuntamente all’art. 2 R.D. 14.4.1910 n. 639 stabilisce che il visto di esecutorietà dell’ingiunzione deve essere apposto, in ogni caso, dal funzionario responsabile appartenente all’ente locale creditore**. È chiaro che nella fattispecie, il responsabile del procedimento non è incardinato nell’organico del consorzio di bonifica ma in quello della xxxx spa e, pertanto, la procedura è viziata da eccesso di potere e violazione di legge con conseguente nullità dell’atto.**

Osservando l’ingiunzione si notano costi aggiuntivi e spese accessorie per euro 327,99. Tali somme aggiuntive richieste confliggono con il disposto di cui all’art. 53 d.lgs. n. 446/97 che dispone che l’affidamento a terzi del servizio di riscossione ed accertamento dei tributi *“non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente*”. **Si appalesa, pertanto, la vessatorietà delle spese richieste per atti precedenti nonché l’indebito del compenso (aggio) per il pagamento anche nei termini palesemente indebito.** Nei costi aggiuntivi sono incluse spese di notifica per euro 16,50 in spregio a quanto disposto dal decreto interministeriale del 3 ottobre 2006 in G.U. n., 254 del 31.10.2006 che fissa gli importi di spese di notifica.

**Poiché l’avviso di intimazione fa riferimento a dei preavvisi mai notificati potremo contestare la pretesa anche nel merito e fondatezza della pretesa tributaria,** (*cfr. Cassazione Ordinanza n. 11527 4 giugno 2015, e Cassazione n. 1263/2014 riportata in appendice*), in quanto l’ingiunzione rappresenta il primo atto impositivo di cui viene a conoscenza il contribuente. Esaminiamo, pertanto, **quando** è dovuto il contributo al consorzio di bonifica. L’art 860 del codice civile stabilisce perentoriamente **che coloro i quali sono proprietari di cespit**i compresi nel territorio del comprensorio **sono obbligati** a concorrere alle spese per la bonifica **in ragione del beneficio ottenuto.** Tale beneficio, quindi, rappresenta un presupposto indefettibile per l’esazione fiscale del contributo. Già il R.D. n. 215/33, all’art. 11, faceva riferimento al criterio della ripartizione della quota di spesa tra i proprietari in ragione dei benefici conseguiti per effetto del consorzio di bonifica. I principi summenzionati sono stati poi recepiti dalle leggi regionali disciplinanti i consorzi, ad esempio, la legge regionale della Campania n. 4/2003 all’art. 13 statuisce che “*utenti tenuti all’obbligo del pagamento della tariffa dovuta per il servizio di pubblica fognatura ai sensi della legge 35/94 sono esentati dal pagamento del contributo di bonifica connesso ai servizi di raccolta, collettamento, scolo ed allontanamento delle acque meteoriche”.* D’altra parte, anche la Legge dello Stato n. 36/94 all’art. 14, comma 2 statuisce che *“gli utenti tenuti all’obbligo di versamento della tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura, di cui al comma 1 sono esentati dal pagamento di qualsivoglia tariffa eventualmente dovuta al medesimo titolo ad altri enti”.* Il rapporto sinallagmatico tra effettivo beneficio derivante dalle opere ed interventi di bonifica è acclarato di consolidato orientamento della Corte di Cassazione, (*cfr. Cass. N. 7511/1993, 7240/2003, 8957/96, Cass. Sez. Unite n. 11722/2010 riportata in appendice*) il quale puntualizza che **anche gli immobili extra-agricoli** sono soggetti alla contribuzione nei confronti dei consorzi di bonifica **qualora ricavino un beneficio dalle opere di questi.** Ai fini della configurabilità di un beneficio derivante dalla bonifica**, non rileva il beneficio complessivo che derivi dall’esecuzione di tutte le opere di bonifica destinate a scopi di interesse generale, né rileva il miglioramento complessivo dell’igiene e della salubrità dell’aria: occorre invece un incremento di valore dell’immobile soggetto a contributo, in rapporto causale con le opere di bonifica e con la loro manutenzione.**

Pertanto, il beneficio deve essere diretto e specifico, conseguito o conseguibile a causa della bonifica, e cioè tradursi in una qualità del fondo”. Dello stesso avviso il T.A.R. Basilicata 29/03/99 n. 53, e la Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, sez. 3 24.02.03 n. 6, e la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno sez. 13 n. 30/2005, Sezione n. 6 sentenza n. 295/06, in ultimo in senso conforme il Tribunale Ordinario civile di Nocera Inferiore che con sentenza n. 44/05 ha accolto la domanda attorea sulla base del principio secondo cui “*l’obbligo di contribuire alle opere di bonifica ha quali indefettibili presupposti ex art 10 r.d. 13/02/1933 n. 15 ed art. 860 c.c. la proprietà di un immobile che sia incluso nel perimetro consortile e l’esistenza di uno specifico vantaggio direttamente tratto dalle opere consortili stesse e che si traduca in una utilitas e/o amoenitas del fondo*”. Bisogna puntualizzare che talune pronunce della Cassazione, ritengono superfluo per il Consorzio dimostrare *l’utilitas* ovvero il vantaggio direttamente attribuibile al consorziato laddove sia stato trasmesso agli organi di controllo regionali il piano di classifica, il perimetro di contribuenza ed il piano annuale di riparto; infatti, in tal caso sussisterebbe una presunzione *iuris tantum* di esistenza del beneficio superabile dal contribuente mediante prova contraria. **Ma la migliore dottrina ed un orientamento consolidato convengono che i presupposti dell’imposizione siano**:

1. La proprietà di un immobile avente sede nel perimetro consortile
2. Il cespite deve trarre un vantaggio particolare incidente in via diretta dell’immobile comportandone un incremento di valore in rapporto causale con l’esecuzione di opere di bonifica e con la loro manutenzione (*così Avv. Maurizio Villani in “Consorzi di Bonifica cosa dice la normativa di riferimento”). Il vantaggio deve essere ritraibile di anno in anno sulla base dei reali incrementi di valore dell’immobile determinati dalle opere di bonifica. Il beneficio non è provato dalla pura e semplice inclusione dell’immobile nel perimetro del comprensorio*

Affinché sia dimostrato il concreto beneficio tratto dall’immobile è necessario che lo stesso sia **adeguatamente** motivato in applicazione della legge sulla trasparenza degli atti amministrativi ovvero l’art. 3 L. 241/90 nonché l’art. 7 della L. 212/2000, (lo Statuto dei diritti del contribuente). **Sempre in ragione di tale motivazione risulta anche necessario la specifica** del beneficio **e con quali criteri e** parametri sia stato calcolato l’ammontare del contributo **nonché il concreto sviluppo del calcolo, tale condizione non si potrà affatto ritenere soddisfatta** allorquando il *quantum* del contributo dipenda linearmente all’ammontare della rendita catastale ovvero un mero riferimento a delle indicazioni catastali.

A questo punto, completata l’analisi dell’atto impositivo, la giurisprudenza di merito e la migliore dottrina in materia alleghiamo uno schema tipo di ricorso. La procedura, da seguire sarà la medesima di quella descritta per approntare il ricorso in materia Tarsu. Si tenga conto che qualora il Concessionario abbia sede legale in una regione\provincia differente, la qual cosa accade non di rado, bisogna valutare l’opportunità di presentare due ricorsi distinti in relazione alle diverse giurisdizioni. Nell’ipotesi in cui nell’atto di ingiunzione ovvero nell’avviso di pagamento non siano chiare le modalità di ricorso, si potrebbe indirizzare il ricorso unicamente alla Corte di Giustizia Tributaria competente secondo la sede legale del Consorzio, salvo chiedere la rimessione in termini qualora su eccezione di parte venga eccepita l’inammissibilità. Anche in questo caso laddove ricorrano i presupposti, bisognerà presentare istanza con reclamo e/o mediazione. La stessa non sarà allegata in quanto lo schema è il medesimo di quello utilizzato nel capitolo 1 paragrafo 3.

Ricorso con istanza

****

**(**[**clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15479/ricorso-con-istanza-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

**ON.LE CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI I GRADO DI**

Delego il xxxxxxxx, domiciliato in xxxxx alla xxxxxxxxx a rappresentarmi difendermi in ogni fase e grado del presente giudizio, compresi quelli di opposizione, conferendo ogni e qualsiasi facoltà di legge, ivi comprese quelle di transigere, conciliare, rinunciare, riscuotere somme, rilasciare quietanze, chiamare terzi in causa, concludere nei loro confronti ed eventualmente nominare sostituti e rinunciare al giudizio. Reso edotto e, chiaramente informato dei suoi diritti e che il trattamento dei dati avverrà solo ed esclusivamente in esecuzione al mandato di cui sopra, presta completo e informato consenso, coerentemente con le previsioni del combinato disposto dell’art. 13 e segg. del Regolamento UE 679/2016 (GDPR) e degli artt. 13-23 del D.Lgs 196/03, all’utilizzo ed al trattamento dei suoi dati personali.

Presta altresì assenso alla permanenza negli archivi cartacei e/o informatici dello studio legale, degli atti contenenti dati personali, anche per un periodo di tempo superiore a quello strettamente necessario all’espletamento del mandato oggi conferito, assumendo fin d’ora per rato e valido il suo operato.

Data\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Firma………………...

La sottoscrizione è autentica (Rag/Dott./Avv.)

…………………………….

**XXXXXXX**

**RICORSO CON ISTANZA**

**(Ai sensi dell’art.17 del D.lgs. n. 546/92)**

Per XXXXXXXXXXXXXXXXXXX c.f. XXXXXXXXXXXXXX, con domicilio in via XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX; amministratore pro tempore della società XXXXXXXXXXXXX, C.F. XXXXXXXXXXXXXXX P.I. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX in virtù di mandato a margine del presente atto dal Dott\Avv.\Rag. . XXXXXXXXXXXXXXXX, c.f. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, iscritto all’Albo Dei XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXal n. XXX FAX XXXXXXXXXXXX PEC: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX in virtù di mandato a margine del presente atto, tutti elett.te domiciliati presso XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

**Opponente**

***contro***

**Concessionario della Riscossione di XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX** in persona del direttore p.t., con sede in XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX C.F. XXXXXXXXXXXXXX

**Opposto**

**contro**

**Consorzio di Bonfica xxxx di xxxxxx** in persona del direttore

p.t. con sede XXXXXXXXXXXXXXXX C.F.XXXXXXXXXXXXXXXXXX

**OGGETTO: Ricorso Avverso Ingiunzione di Pagamento Contributo al Consorzio di Bonifica per l’anno xxxxx N.xxx del notificato il xxxxxxx emesso dal Concessionario della Riscossione, per i seguenti motivi, salvo altri ai sensi dell’art. 24, comma II, del decreto legislativo n. 546/1992**

\*\*\*\*\*\*\*

**PREMESSO**

Che

* In data xxxxxxxxxxxxxxxxxx veniva notificato ingiunzione n. xxxxx per il pagametno in favore del Consorzio di Bonifica xxxxxx di contributi consortili relativi alle annualità xxxxxxxxxxx per proprietà site nel comprensorio consortile in particolare nel comune di xxxxxxxxxxxxxxxx;
* Il Consorzio di Bonifica xxxxxxxxx non si è mai rassegnato ad adeguare l’imposizione del contributo ai presupposti che legittimano le richieste dello stesso
* i cittadini del Comune di xxxxxxxx pagano i reflui (depurazione e fognatura) nell’ambito del servizio idrico integrato fornito
* Ad oggi l’Ente impositore è fermo nell’intento di realizzare quanto egli assume anche a mezzo sistemi di coazione di dubbia legittimità (es. fermo amministrativo di beni mobili registrati);

**RICORRE**

Avverso Ingiunzione di Pagamento Contributo al Consorzio di Bonifica per l’anno xxxxx N.xxx notificato il xxxxxxx emesso dal Concessionario della Riscossione, pari ad euro xxxxxxxx così suddivisi**:**

Contributo Consortile anno xxxx : …………

Contributo Consortile anno xxxx : ….……..

Contributo Consortile anno xxxx : ………….

Oneri accessori indifferenziati : ………….

TOTALE INGIUNTO : ………….

**MOTIVI**

1. **Violazione del precetto normativo di cui al D.lgs. n. 546/92 art 19 comma 2 per mancata indicazione della Corte di Giustizia tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell’art. 20 del decreto citato**

l’art. 19 testualmente recita al comma 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 Corte di Giustizia tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell’art. 20*”. Si evidenzia, ancora, la contemporanea violazione della Legge 241/90 art 3 comma 4 sempre per la mancata indicazione dell’autorità competente per l’eventuale ricorso e della normativa di cui all’art. 7 Legge 212/2000 comma 2 lett. a,b,c e comma 3 **in tema di chiarezza e motivazioni degli atti.** Per chiarezza espositiva riportiamo le norme summenzionate, l’art. 3 comma 4 Legge 241/90 dispone che “in ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l’autorità cui è possibile ricorrere”, mentre l’art 7 della Legge 212/2000 dispone che *“****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.*

*3.* ***Sul titolo esecutivo va riportato*** *il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria*”. **La ratio delle predette norme è quella di assicurare il buon andamento e trasparenza della pubblica amministrazione nonché assicurare l’eventuale diritto di difesa costituzionalmente garantito** al cittadino che ritiene di essere stato leso nella sfera dei sui diritti patrimoniali o giuridici.

1. **Illegittimità della procedura di esazione attraverso l’istituto dell’Ingiunzione Fiscale condotta dal Concessionario della Riscossione xxxxxxx**

L’ingiunzione fiscale è un “…omissis…istituto risalente al R.D. del 14 aprile 1910 n. 639 e fu concepito per la riscossione con modalità procedurali accelerate dei crediti dello stato e degli enti pubblici sullo schema dei provvedimenti monitori…omissis…Le diverse disposizioni emanate in tempi più recenti (art. 52 d.lgs. 446/97, riforma della riscossione del 1999 e la legge 265/02) consentono di affermare che l’ingiunzione fiscale rappresenta tuttora uno strumento compatibile con l’attuale assetto legislativo”, secondo recente dottrina (cfr. Avv. Vingiani Luigi “dichiarata illegittima la richiesta di pagamento del servizio idrico tramite ingiunzione fiscale”) **l’ingiunzione fiscale è uno strumento impositivo derogatorio di tipo eccezionale. Tale eccezionalità non ne consente l’adozione a soggetti diversi da quelli per i quali la legge l’ha predisposto, in quanto l’estensione analogica è impedita dai principi di diritto che vietano l’analogia per le norme eccezionali.** Si delinea come strumento unilaterale ed extra giurisdizionale e fa eccezione alla regola generale della creazione dell’atto nella sede giudiziaria ad opera di un terzo quale è il Giudice. “**L’emissione dell’ingiunzione fiscale deve considerarsi riservata ai soli Enti pubblici in senso soggettivo, e non può estendersi, per il rilevato divieto di analogia, alle società private quantunque possedute da enti pubblici…omissis…”,** (*cfr. Sentenza Giudice di Pace Avv. Cira di Somma del 20-09-2010 n. 721 R.G. 2010 di Gragnano (NA), di recente si veda la sentenza del Tribunale di Milano n. 1599/16*). Dalla lettura della legge intitolata “ testo unico per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato” deve affermarsi che l’ingiunzione fiscale è un rimedio recuperatorio utilizzabile solo dagli enti pubblici in senso proprio. Inoltre, recente giurisprudenza tributaria, partendo dalla considerazione che **l’ingiunzione fiscale deve essere munita del visto di esecutorietà del responsabile del servizio competente incardinato nella struttura dell’ente locale, ha affermato essere nulla, in quanto viziata da eccesso di potere e violazione di legge, l’ingiunzione emessa da società affidataria del servizio di liquidazione e riscossione dei tributi locali.** Infatti, l’art. 52 d.lgs. 15.12.1997 n. 446 congiuntamente all’art. 2 R.D. 14.4.1910 n. 639 stabilisce che il visto di esecutorietà dell’ingiunzione deve essere apposto, in ogni caso, dal funzionario responsabile appartenente all’ente locale creditore**. È chiaro che nella fattispecie, il responsabile del procedimento non è incardinato nell’organico del consorzio di bonifica ma in quello della xxxx spa e, pertanto, la procedura è viziata da eccesso di potere e violazione di legge con conseguente nullità dell’atto.**

1. **Illegittimità della pretesa tributaria per mancata realizzazione di opere di bonifica ed assenza del beneficio diretto e specifico per gli immobili gravati dal tributo e anche perché comunque gli utenti tenuti all’obbligo di pagamento dovuta per il servizio di pubblica fognatura ai sensi della legge regionale 2003 n. 4 art. 13 (*n.d.A. VERIFICARE LEGGE REGIONALE DI COMPETENZA*) sono esentati dal pagamento del contributo di bonifica connesso ai servizi di raccolta, collettamento scolo ed allontanamento delle acque meteoriche**

L’art 860 del codice civile stabilisce perentoriamente che coloro i quali sono proprietari di cespiti compresi nel territorio del comprensorio sono obbligati a concorrere alle spese per la bonifica **in ragione del beneficio ottenuto.** Tale beneficio, quindi, rappresenta un presupposto indefettibile per l’esazione fiscale del contributo. Già il R.D. n. 215/33, all’art. 11, faceva riferimento al criterio della ripartizione della quota di spesa tra i proprietari in ragione dei benefici conseguiti per effetto del consorzio di bonifica. I principi summenzionati sono stati poi recepiti dalle leggi regionali disciplinanti i consorzi, nello specifico la legge regionale n. 4/2003 all’art. 13 statuisce che “*utenti tenuti all’obbligo del pagamento della tariffa dovuta per il servizio di pubblica fognatura ai sensi della legge 35/94 sono esentati dal pagamento del contributo di bonifica connesso ai servizi di raccolta, collettamento, scolo ed allontanamento delle acque meteoriche”.* D’altra parte, anche la Legge dello Stato n. 36/94 all’art. 14, comma 2 statuisce che *“gli utenti tenuti all’obbligo di versamento della tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura, di cui al comma 1 sono esentati dal pagamento di qualsivoglia tariffa eventualmente dovuta al medesimo titolo ad altri enti”.* Il rapporto sinallagmatico tra effettivo beneficio derivante dalle opere ed interventi di bonifica è acclarato di consolidato orientamento della Corte di Cassazione, (*cfr. Cass. N. 7511/1993, 7240/2003, 8957/96*) che afferma che “**anche gli immobili extra agricoli sono soggetti alla contribuzione nei confronti dei consorzi di bonifica qualora ricavino un beneficio dalle opere di questi. Ai fini della configurabilità di un beneficio derivante dalla bonifica, non rileva il beneficio complessivo che derivi dall’esecuzione di tutte le opere di bonifica destinate a scopi di interesse generale, né rileva il miglioramento complessivo dell’igiene e della salubrità dell’aria: occorre invece un incremento di valore dell’immobile soggetto a contributo, in rapporto causale con le opere di bonifica e con la loro manutenzione.**

Pertanto, il beneficio deve essere diretto e specifico, conseguito o conseguibile a causa della bonifica, e cioè tradursi in una qualità del fondo”. Dello stesso avviso il T.A.R. Basilicata 29/03/99 n. 53, e la Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, sez. 3 24.02.03 n. 6, e la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno sez. 13 n. 30/2005, Sezione n. 6 sentenza n. 295/06, in ultimo in senso conforme il Tribunale Ordinario civile di Nocera Inferiore che con sentenza n. 44/05 ha accolto la domanda attorea sulla base del principio secondo cui “*l’obbligo di contribuire alle opere di bonifica ha quali indefettibili presupposti ex art 10 r.d. 13/02/1933 n. 15 ed art. 860 c.c. la proprietà di un immobile che sia incluso nel perimetro consortile e l’esistenza di uno specifico vantaggio direttamente tratto dalle opere consortili stesse e che si traduca in una utilitas e/o amoenitas del fondo*”. Bisogna puntualizzare che talune pronunce della Cassazione, ritengono superfluo per il Consorzio dimostrare *l’utilitas* ovvero il vantaggio direttamente attribuibile al consorziato laddove sia stato trasmesso agli organi di controllo regionali il piano di classifica, il perimetro di contribuenza ed il piano annuale di riparto; infatti, in tal caso sussisterebbe una presunzione *iuris tantum* di esistenza del beneficio superabile dal contribuente mediante prova contraria. **Ma la migliore dottrina ed un orientamento consolidato convengono che i presupposti dell’imposizione siano**:

1. La proprietà di un immobile avente sede nel perimetro consortile
2. Il cespite deve trarre un vantaggio particolare incidente in via diretta dell’immobile comportandone un incremento di valore in rapporto causale con l’esecuzione di pere di bonifica e con la loro manutenzione (*così Avv. Maurizio Villani in “Consorzi di Bonifica cosa dice la normativa di riferimento”). Il vantaggio deve essere ritraibile di anno in anno sulla base dei reali incrementi di valore dell’immobile determinati dalle opere di bonifica. Il beneficio non è provato dalla pura e semplice inclusione dell’immobile nel perimetro del comprensorio*

Affinché sia dimostrato il concreto beneficio tratto dall’immobile è necessario che lo stesso sia **adeguatamente** motivato in applicazione della legge sulla trasparenza degli atti amministrativi ovvero l’art. 3 L. 241/90 nonché l’art. 7 della L. 212/2000 ovvero lo Statuto dei diritti del contribuente. **Sempre in ragione di tale motivazione risulta anche necessario la specifica del beneficio e con quali criteri e parametri sia stato calcolato l’ammontare del contributo nonché il concreto sviluppo del calcolo, tale condizione non si potrà affatto ritenere soddisfatta allorquando il *quantum* del contributo dipenda linearmente all’ammontare della rendita catastale ovvero un mero riferimento a delle indicazioni catastali.**

1. **VESSATORIETÀ E CALCOLO ERRONEO DELLE SPESE DI NOTIFICA, VESSATORIETÀ DELLE SPESE DEGLI ATTI PRODROMICI E DEL COMPENSO RICHIESTO PER IL PAGAMENTO NEI TERMINI CHIARAMENTE INDEBITO PER VIOLAZIONE DI LEGGE**

Osservando l’ingiunzione si notano costi aggiuntivi e spese accessorie per euro 327,99. Tali somme aggiuntive richieste confliggono con **il disposto di cui all’art. 53 d.lgs/97 n. 446 che dispone che l’affidamento a terzi del servizio di riscossione ed accertamento dei tributi *“non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente*”.** Si appalesa, pertanto, la natura vessatoria delle spese richieste per atti precedenti nonché l’indebito del compenso (aggio) per il pagamento anche nei termini palesemente indebito. Sempre, nei costi aggiuntivi sono incluse spese di notifica per euro 16,50 in spregio a quanto disposto dal decreto interministeriale del 3 ottobre 2006 in G.U. n., 254 del 31.10.2006 e s.m. e i.i. che fissa gli importi di spese di notifica. In particolare l’ammontare delle spese ripetibili nei confronti del destinatario dell'atto notificato, è fissato nella misura unitaria di:

*a*) euro 5,18 per le notifiche effettuate mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento;  
*b*) euro 8,75 per le notifiche effettuate ai sensi dell’art. 60 del D.P.R. 600/1973, n. 600 e dell’art. 14 della legge 20 novembre 1982, n. 890.

**Poiché la notifica è avvenuta a mezzo raccomandata le spese ad esse inerenti sono pari ad euro 5,18 e non di euro 16,50 come impropriamente ed illegittimamente ingiunto.**

\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*

**P.Q.M**

Il ricorrente, tanto premesso e rilevato

Chiede

Che l’Onorevole Corte di Giustizia Tributaria adita, ritenuta la propria attuale ed esclusiva competenza in forza del generale disposto di cui all’art.12 comma 2 L. 28.12.2001 n. 488 voglia adottare i seguenti provvedimenti.

**Nel merito** – In via Principale dichiarare la nullità e/o illegittimità dell’ingiunzione impugnata con annullamento della stessa per violazione della normativa di cui al D.Lg. n. 546/92 art 19 comma 2 per mancata indicazione della Corte di Giustizia tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare, oltre che per la violazione della normativa di cui alla legge 241/90 art 3 n.3 sempre per mancata indicazione dell’autorità cui ricorrere con conseguente violazione del diritto alla difesa.

Dichiarare la nullità **Illegittimità della procedura di esazione attraverso l’istituto dell’Ingiunzione Fiscale** condotta dal Concessionario della Riscossione in quanto l’art. 52 d.lgs. 15.12.1997 n. 446 congiuntamente all’art. 2 R.D. 14.4.1910 n. 639 stabilisce che il visto di esecutorietà dell’ingiunzione deve essere apposto, in ogni caso, dal funzionario responsabile appartenente all’ente locale creditore. Sia perché l’ingiunzione fiscale come da giurisprudenza recente e da una lettura del Testo Unico delle Entrate dello Stato è utilizzabile esclusivamente da Enti Pubblici in virtù di una normativa speciale non suscettibile di applicazione analogica generalizzata se non in virtù di un espresso provvedimento di legge;

**In via subordinata**: **dichiarare la nullità e/o illegittimità dell’ingiunzione** **accertato il riferimento della pretesa tributaria ad immobili ricadenti nel Comune di xxxxxxx per cui vengono già pagati i reflui**, e, comunque **accertata l’assenza di opere e di interventi di manutenzione con beneficio diretto e specifico p**er gli immobili gravati da tributo nonché per illegittimità dei criteri utilizzati dal piano di classifica per determinare il contributo i quali fanno riferimento apoditticamente al criterio della rendita catastale che pacificamente non può costituire indice sintomatico dei benefici ritraibili dall’immobile.

**dichiarare la nullità** per **Difetto di Motivazione dell’ingiunzione fiscale** in spregio al principio generale di motivazione degli atti amministrativi di cui alla legge 241/90 essendo l’ingiunzione priva di qualsiasi indicazione, chiarimento, svolgimento del calcolo utilizzato per arrivare alla determinazione del corrispettivo richiesto

**rideterminare l’importo corretto delle spese accessorie** e dei diritti di notifica per chiara violazione di legge **di cui all’art. 53 d.lgs. n. 446/97 che dispone che l’affidamento a terzi del servizio di riscossione ed accertamento dei tributi *“non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente” nonché del*** decreto interministeriale del 3 ottobre 2006 in G.U. n., 254 del 31.10.2006 e s.m. e i.i.

**in via istruttoria: chiede che la Corte di Giustizia Tributaria di I grado** nell’ambito dei propri poteri Voglia richiedere al Consorzio di Bonifica chiarimenti ed acquisire dati relativi alle opere realizzate nelle zone del Comune di xxxxxxxx che abbiano apportato un beneficio diretto ed immediato all’immobile

**DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA**

“Ai sensi dell’art. 14, comma 3-bis, D.p.r. 115/2002 (aggiunto all’art. 37, comma 6, lett. u), d.l. 98/2011), si dichiara che il “valore legale” della presente causa è pari a xxxxxxx- euro (importo richiesto a titolo di imposta, al netto degli interessi), per cui il contributo unificato per spese di giustizia dovuto è pari a xxx euro”; prova del pagamento sarà fornita in sede di costituzione in giudizio del ricorrente.

**ISTANZA DI DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA**

Si chiede, altresì ai sensi e per gli effetti dell’art. 33 comma 1 d.lgs. 31.12.92 n. 546 che il ricorso di cui trattasi venga discusso in pubblica udienza

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE**

**(Modalità analogica)**

Il presente ricorso è redatto in due esemplari, il primo viene notificato senza busta all Concessionario della Riscossione competente per territorio la seconda copia in originale che si dichiara conforme a quella notificata all’ufficio verrà depositata secondo le modalità previste dalla normativa e prassi vigente, decorso inutilmente il periodo per l’eventuale esperimento del tentativo di mediazione, entro 30 giorni presso la Corte di Giustizia Tributaria di I grado competente; Al momento della costituzione in giudizio, saranno depositati anche i seguenti allegati:

1. Copia atto di ingiunzione n…….
2. Copia Bolletta Servizio Idrico evidenziante il pagamento del servizio di fognatura
3. Copia Sentenze
4. Nota Spese del Difensore Costituito

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE**

**(Modalità Telematica)**

Si dichiara, ai sensi degli articoli 14, 16 bis, 22 e 23 del D.lgs. 546/92 che l’atto notificato alla parte all’indirizzo di posta elettronica certificata come risultante dagli atti di causa ai sensi e per gli effetti di cui all’art. 16 bis del D.lgs. 546/92 e quello depositato telematicamente presso la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di I grado……………………..di……………..sono tra loro conformi . Al momento della costituzione telematica in giudizio saranno depositati anche i seguenti allegati:

1. Copia atto di ingiunzione n…….
2. Copia Bolletta Servizio Idrico evidenziante il pagamento del servizio di fognatura
3. Copia Sentenze
4. Nota Spese relativa al difensore costituito
5. Copia Ricevuta di Accettazione e copia di Ricevuta di avvenuta consegna salvata in formato PDF/A 1a -1b
6. Attestazione di Conformità Ricevute di Accettazione ed Avvenuta Consegna**\***

**Salvis Iuribus. Firma**

**\*** La prova della notifica PEC degli atti processuali digitali consiste nel depositare successivamente i file ricevute originati dal sistema . Le predette ricevute potranno essere salvate :

1) Direttamente senza modificare l’estensione del file “.eml” oltre salvataggio in formato PDF/A . In tal caso sarà necessario attestarne la conformità all’originale con atto separato ovvero sugli stessi file come disposto dall’art. 23-bis comma 2 del CAD

2) Effettuando esclusivamente salvataggio in formato PDF/A 1a-1b. In tal caso non sarà necessaria la attestazione di conformità ex art. 23-bis comma 2 CAD, ma occorrerà comunque conservare l’originale informatico, ( cfr. circ. Mef n. 1/DF/2019)

**Salvis Iuribus**.

**Firma**

3.4 Nuovi sviluppi difensivi – sull’asserita impossibilità dei consorzi di riscuotere a mezzo ruolo

Di recente si sono registrati diverse pronunce di merito che hanno annullato alcune cartelle accogliendo le doglianze difensive le quali sostenevano che i Consorzi di bonifica fossero impossibilitati a riscuotere i contributi a mezzo ruolo a far data dal 16 dicembre 2010. In particolare cosi motivava una recente sentenza di merito “…*dalla data sopra indicata (n.d.r. 16/12/10), risulta abrogato l’art. 21 del regio decreto 13 febbraio 1933 n. 215,* ***con la conseguenza che il Consorzio nel giugno 2017 non aveva alcun potere impositivo mediante iscrizione a ruolo per il recupero dei contributi****. In proposito giova osservare quanto segue. Ai sensi dell’art. 14 legge 28 novembre 2005 n. 246, il governo era delegato ad individuare le disposizioni legislative statali, anteriori al 1 gennaio 1970, da mantenere in vigore, con abrogazione di tutte le rimanenti, (n.d.r. c.d. Taglialeggi). Con il successivo D.lgs. 1.12.2009 n. 179 sono state individuate le disposizioni precedenti al 1970 che dovevano rimanere in vigore;* ***in particolare*** *all’allegato 1 del citato decreto, alla voce 385 riguardante il regio decreto n. 215/1933,* **sono stati indicati gli articoli *che restavano in vigore e tra questi non risulta compreso l’art. 21 che regolava il potere di iscrizione a ruolo per il recupero dei contributi in capo ai Consorzi di bonifica.******Ne consegue che detta norma deve ritenersi compresa tra quelle abrogate, con conseguente esclusione,*** *a decorrere dal 16 dicembre 2010, di qualsiasi potere dei Consorzi di bonifica di riscuotere contributi a mezzo ruolo…”, ( cfr. in tal senso Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, 19 giugno 2018 n. 115; Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, 19 ottobre 2017, n. 154, Commissione Tributaria di Cremona sez. 1 2018).* Purtroppo, **tale orientamento ha subito una battuta d’arresto con la recente pronuncia della Corte di Cassazione n. 8080 del 23 aprile 2020** che ha ribadito la possibilità per i consorzi di poter procedere alla riscossione mediante ruolo nonostante la abrogazione dell’art 21. Emblematico è il passaggio in cui la Corte afferma “…, *anche a voler condividere la tesi secondo la quale il R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 21, che conferiva ai consorzi di bonifica il potere di riscuotere a mezzo ruolo, sia stato abrogato a far tempo dal 16.12.2010, il predetto D.lgs. n. 46 del 1999, art. 17, comma 3, (“Continua comunque ad effettuarsi mediante ruolo la riscossione delle entrate già riscosse con tale sistema in base alle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto”) ha stabilito una sorta di “ultra vigenza” della normativa richiamata dallo stesso decreto e soprattutto ha confermato la riscossione mediante ruolo delle entrate già riscosse con questo sistema*…”. La tesi dell’ultra vigenza tramite il D.lgs. n. 46 del 1999 non è condivisa comunque da parte della dottrina “… l'art. 21, che rinviava espressamente alle disposizioni che regolano la riscossione delle imposte dirette, **è norma procedimentale e non già disposizione tributaria che istituisce (o modifica) un tributo o la sua base imponibile o le aliquote**; senza dire che, **anche se si trattasse di disposizione tributaria, tutte le disposizioni tributarie mantenute in vigore sono state espressamente elencate nel minuzioso allegato 1 al d.lgs. 1.12.2009 n. 179,** (come, a titolo meramente esemplificativo, la legge 31.12.1962 n. 1745 sull'istituzione di una ritenuta d'acconto o d'imposta sugli utili distribuiti dalle società - voce n. 1846 dell'all. 1 - o la legge 10.4.1964 n. 193, di conversione in legge del decreto legge 23.2.1964 n. 25 recante modificazioni al regime fiscale della benzina, degli idrocarburi aciclici saturi e naftenici liquidi e dei gas di petrolio liquefatti per autotrazione – voce n. 1930 dell'all. 1), **elenco in cui non compare invece l'art. 21**”, (cfr*. “ Ancora sull’inesistenza in capo ai consorzi di bonifica, del potere di riscuotere i contributi a mezzo ruolo “ di Giacinto Marchesi in rivista della Banca di Piacenza* ).

4.

Ricorso per Rimborso Irap – Impatto della novella di cui al co. 8 L. 234/21

4.1 Premessa

Come è noto, l’IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) è stata istituita con il D.lgs. 446/1997 dal Governo Prodi ed è divenuta definitivamente una tassa con la Legge Finanziaria del 2008.

L’IRAP colpisce il valore di produzione dell'attività, dato dalla differenza tra ricavi e costi. Nel caso dei professionisti l’IRAP ha ingenerato un cospicuo contenzioso tributario. La materia del contendere nasce da alcune sentenze della Corte Costituzionale, (*cfr. Corte Costituzionale sentenza n. 156/01*) che hanno ritenuto legittimo l'assoggettamento ad IRAP del professionista, ma ne hanno legato il *presupposto impositivo alla ricorrenza di un requisito di carattere imprenditoriale dell'attività professionalmente svolta ovvero l'autonoma organizzazione.* L’autonoma organizzazione rappresenta un fattore moltiplicativo del valore aggiunto prodotto dall’imprenditore e permette la produzione del profitto **anche** in assenza del titolare attraverso un’organizzazione di mezzi e di persone.

L’accertamento di tale presupposto è questione di mero fatto e spetta all’ insindacabile giudizio di merito correttamente motivato. **Qualora non si riscontri il presupposto dell'autonoma organizzazione di capitale e lavoro altrui, l'attività esercitata dal professionista è esclusa da IRAP.**

In precedenza, si pensava che il requisito dell’autonoma organizzazione fosse connaturato *in re ipsa* all’assunzione della qualifica dell’imprenditore, mentre nel caso di un professionista bisognava accertare la ricorrenza della stessa per l’assoggettamento impositivo.

Le cose sono mutate quando alcune pronunce della Corte di Cassazione *(cfr. Sentenze della Cassazione, SS.UU., 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111*) hanno chiarito che sussiste *una linea mobile* di confine rappresentata dalle **attività ausiliarie di cui all’art. 2195 c.c. (ad esempio il promotore finanziario) che, sebbene attratte nell’ambito della tassazione del reddito di impresa, possono essere svolte senza organizzazione di capitali e lavoro altrui con conseguente esclusione dall’assoggettamento all’IRAP.**

Si ricorda, inoltre, che a decorrere dal 2022 per effetto del comma 8 della Legge 234/2021 è disposto l'esclusione dall'applicabilità dell'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali ed arti e professioni di cui alle lettere b e c del comma 1 dell'articolo 3 del D.lgs. 446/97. Con circolare 4E/2022 è stata chiarita la portata applicativa della novella legislativa. In particolare si conferma l'interpretazione di dottrina che restringe l'esonero esclusivamente alle persone fisiche con esclusione delle persone fisiche che esercitano in forma associata. Invero, nonostante la legge faccia espresso riferimento al comma 1 dell'art. 3 del D.lgs. 446/97 il quale comprende anche le società semplici, in accomandita semplice ed in nome collettivo, l'inciso fa espresso riferimento alle persone fisiche escludendo implicitamente l'esercizio in forma associata, salvo le imprese familiari e coniugali in quanto si considera imprenditore unicamente il titolare, ( cfr. circ. Ade n. 4/2022)

Per quanto concerne i periodi pregressi risulteranno applicabili i criteri di assoggettabilità all'IRAP interpretati secondo gli orientamenti consolidati della giurisprudenza .

È chiaro che l'impatto sul contenzioso non è retroattivo. La novella supera l'esigenza di ricorrere al contenzioso per farsi riconoscere l'esonero dal pagamento IRAP ma non svolge alcun effetto per il passato, in quanto la norma prevede espressamente l'esclusione a partire dal 2022 e non dispone alcuna previsione per i periodi antecedenti. Ne consegue, che per gli anni d'imposta antecedenti il contribuente dovrà comunque contrastare in giudizio le eventuali pretese dell'amministrazione qualora egli non abbia versato l'imposta ovvero nelle ipotesi di silenzio rifiuto ad eventuali istanze di rimborso dell'imposta ritualmente notificate all'ufficio delle imposte competente. Sarà, quindi, preciso onere continuare a dimostrare l'assenza dell'autonoma organizzazione e conseguentemente l'esclusione dall'assoggettamenteo all'IRAP

4.2 L’esclusione IRAP del Promotore Finanziario - casistiche

Preliminarmente chiariamo che **le considerazioni seguenti saranno applicabili non solo ai promotori finanziari ma alle attività ausiliarie di cui all’art. 2195 c.c.** definite dalla Cassazione come quelle prive “…omissis…*di intrinseca autonomia funzionale, (che) hanno come scopo tipico l’oggettiva agevolazione di altre attività, sicché l'impresa esercente l’attività, ausiliaria, a differenza di quella produttrice di servizi (la cui attività, di carattere autonomo, ha per oggetto un prodotto destinato ad essere utilizzato dalla generalità delle imprese), se da un lato deve avere una propria struttura organizzativa ed operativa ben distinta da quella delle imprese ausiliarie, dall’altro deve svolgere una funzione accessoria, complementare e strumentale rispetto all'attività, tipica di altre imprese talché, ove venisse separata da queste, non avrebbe alcuna possibilità di utile applicazione*” (*Cass. 28 maggio 2003, n. 8485*). L’analisi delle sentenze della giurisprudenza di legittimità menzionate in premessa ci permette di affermare che anche nel caso di un promotore, ovvero di un agente ovvero qualsiasi esercente attività ausiliaria ex art. 2195 i presupposti per l’assoggettamento ad IRAP si verificano in:

* presenza di prestazioni di terzi, non occasionali di cui il promotore finanziario si avvale (ad esempio personale di segreteria amministrativa)
* presenza di strumentazione che, per valore e quantità, eccedono il minimo ritenuto indispensabile per l’esercizio dell’attività

Orbene, nonostante il primo elemento sia facilmente riscontrabile e facilmente comprensibile, bisogna evidenziare che per il secondo la giurisprudenza di legittimità non ha fornito limiti precisi superati i quali si riscontra l’autonoma organizzazione. In definitiva, risulta sempre necessaria una valutazione del giudice di merito per verificare se la strumentazione adottata (per valore e quantità) superi il minimo indispensabile per esercitare l’attività. Si pensi che una recente sentenza ha statuito l’assenza dell’autonoma organizzazione in presenza di una strumentazione di ingente valore in quanto la stessa era assolutamente indispensabile per l’esercizio dell’attività professionale. Poiché, **la presenza della STRUTTURA ORGANIZZATIVA è l’elemento determinante sul quale si soffermerà il giudice, è opportuno soffermarsi sui diversi modelli organizzativi del promotore finanziario.** L’analisi sarà fondamentale per inquadrare concretamente l’attività del promotore e istruire nella maniera più efficace l’istanza di rimborso ed il relativo ricorso. I modelli organizzativi passano da un cosiddetto modello base a strutture più complesse che comprendono collaboratori,

|  |
| --- |
| **(1) MODELLO ORGANIZZATIVO BASE DEL PROMOTORE FINANZIARIO**  **Elemento caratteristico**: strumentazione minima  1.a personal computer, autovettura, telefono, cellulare  1.b personal computer, autovettura, telefono, motorino, cellulare  1.c personal computer, autovettura di media cilindrata, telefono, moto, cellulare |

**Bisogna evidenziare che la presenza di una strumentazione nella struttura organizzativa non è affatto sintomatica di un *quid pluris* aggiuntivo, né di un fattore moltiplicativo del valore aggiunto dell’attività esercitata dal promotore**. Il successo di un promotore, si basa, infatti su molteplici fattori di natura psicologica, interpersonali nonché una solida preparazione pratica e teorica dei mercati finanziari coniugata dai principi della gestione del rischio e della gestione patrimoniale. Altro elemento determinante è costituito dalla fiducia che ripone il cliente nel promotore, sicché la strumentazione funge esclusivamente da cornice mentre la figura personale del promotore è elemento centrale. Emblematica la riflessione che alcune strutture bancarie per aumentare la propria rete commerciale e la propria base clienti, cercano di accaparrarsi i promotori più in auge; ciò denota, senza ombra di dubbio, il forte elemento personalistico dell’attività. L’ammontare dell’investimento effettuato non determina il successo del promotore il quale risiede espressamente nelle sue capacità professionali.

Analizzando il modello organizzativo base possiamo osservare che non solo i beni rappresentano il minimo indispensabile per l’esercizio di qualsiasi attività professionale e/o imprenditoriale ma sono comunque di uso comune e necessario nel normale svolgimento di attività anche non imprenditoriali. Inoltre, a prescindere da questa considerazione di ordine generale gli elementi del modello organizzativo base sono anche necessari per lo svolgimento della professione di promotore, infatti osserviamo che per:

* Personal Computer: si tratta di uno strumento di uso comune e necessario per lo svolgimento di qualsiasi attività per redigere documenti, lettere, gestire un proprio bilancio, connettersi ad internet per acquisti ovvero consultare notizie utili alla propria attività. È innegabile quindi che il computer sia un elemento minimo indispensabile.
* Autovettura: l’attività del promotore si svolge principalmente in forma “itinerante”, ovvero, per ragioni di privacy e riservatezza, il promotore si reca spesso presso la sede del cliente per discuterne la posizione finanziaria lontano da occhi indiscreti. Ci si reca alla sede del promotore solitamente per chiedere la copia di un estratto conto, ovvero versare un assegno ed altre attività di natura non riservata. L’utilizzo dell’autovettura risulta strumento indispensabile per l’esercizio dell’attività e ciò è confermato anche dall’assimilazione della figura del promotore a quella dell’agente in seguito alla Risoluzione Ministeriale n. 267/E dell’11 novembre 1995. La predetta circolare ha esteso la deducibilità dell’ottanta per cento degli ammortamenti e delle spese di gestione dell’autovettura di cui all’art. 164 TUIR anche ai promotori finanziari. Sebbene trattasi di disposizione di natura fiscale, è indubbio il riconoscimento della centralità dell’autovettura nell’esercizio dell’attività del promotore finanziario da parte della stessa amministrazione.
* Telefono: telefono fisso o cellulare, quest’ultimo ormai diventato bene di largo consumo indispensabile nella vita quotidiana e nell’esercizio di qualsiasi attività per essere rintracciabili ovvero fornire un servizio di primo contatto.

Con riferimento a questo primo modello organizzativo possiamo facilmente dedurre in giudizio l’esclusione dall’imponibilità IRAP, per i motivi seguenti:

* Sentenza dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, 26 maggio2009, n. 12111/2009 che ha reso possibile la non assoggettabilità ad IRAP anche al promotore finanziario allorquando non sussista l’autonoma organizzazione.
* Numerose sentenze di merito e l’Ordinanza n. 2710/2008 che ha escluso l’imponibilità ai fini IRAP nel caso in cui l’organizzazione predisposta dal contribuente “*…omissis…abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento: in genere pochi mobili d’ufficio, fotocopiatrici, fax, computer, cellulare, materiali di cancelleria, vettura…omissis”;* indirizzo recepito dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 45/E del 13 giugno 2008 con la quale sono state fornite agli Uffici istruzioni operative in materia del contenzioso IRAP.

|  |
| --- |
| **(2) MODELLO ORGANIZZATIVO BASE ED USO PROMISCUO DELL’ABITAZIONE**  2.a autovettura/ciclomotore, telefono cellulare, personal computer, uso promiscuo abitazione (una stanza adibita solo ad archivio pratiche priva di mobilio e strumentazione)  2.b autovettura/ciclomotore, telefono cellulare, personal computer, uso promiscuo abitazione (stanza con mobili e fax multifunzione) |

Questo modello organizzativo si differenzia dal precedente per la presenza di un ufficio ad uso promiscuo collocato presso l’abitazione. Nel caso sub 2.a abbiamo una stanza che è utilizzata esclusivamente quale archivio delle pratiche dei clienti. Data la promiscuità dell’abitazione lo spazio non è utilizzato per ricevere la clientela.

Il caso sub 2.b si differenzia dal caso precedente in quanto presenta nell’abitazione un vero e proprio studio comprensivo di scrivania, mobili archivio, scaffalatura, stampante multifunzione, (oggi bene di largo consumo). In effetti si tratta di un locale non idoneo ad organizzare incontri con i clienti e destinato prevalentemente ad attività di back-office e di archiviazione. Tale struttura è congruente con quanto già detto in premessa sulle caratteristiche dell’attività del promotore, il quale per ragioni di *privacy e riservatezza si reca personalmente* dal proprio cliente. Il predetto modus operandi si differenzia da quello adottato dall’agente assicurativo, il quale offrendo un servizio di carattere più generico riceve normalmente presso il suo ufficio la clientela. Recenti sentenze della giurisprudenza non hanno riscontrato nella fattispecie i requisiti dell’autonoma organizzazione. Emblematica la pronuncia n. 15110/2009 della Corte di Cassazione, che analizzando il caso di un professionista con una dotazione strumentale costituita da fax, libreria, computer ed esercente nella propria abitazione ha escluso che *“tali elementi siano idonei a configurare i presupposti impositivi”.*

Il modello successivo organizzativo che analizzeremo vanta un’ampia diffusione.

|  |
| --- |
| **(3) MODELLO ORGANIZZATIVO CON UFFICIO MESSO A DISPOSIZIONE DALLA BANCA**  3.a ufficio messo a disposizione dalla Banca senza alcun riaddebito delle utenze e dei costi di gestione  3.b si differenzia dal 3.a per il riaddebito delle sole utenze pro quota tra i promotori finanziari  3.c si differenzia dai casi precedenti in quanto prevede un personale di segreteria il cui costo è sostenuto solo dai promotori con funzioni manageriali apicali, mentre tutte le spese di gestione vengono sostenute esclusivamente dalla banca. |

Il modello organizzativo in questione presenta le seguenti caratteristiche:

* l’ufficio presenta un ingresso, aree comuni e stanze condivise tra tutti i promotori. Le stanze sono arredate con mobilio e beni strumentali accessori (fax, telefono, computer).
* la struttura, l’arredamento, lo stile ed infine la “ *location “* è scelta dalla banca; il promotore non ha alcun potere decisionale in merito. Tutti i costi di mantenimento sono di pertinenza della banca.
* la struttura è utilizzata in condivisione da *tutti* i promotori senza alcuna esclusiva di ufficio.
* al promotore è vietato utilizzare ed attivare uffici propri in presenza della struttura organizzativa della banca salvo pochi casi e dietro espressa autorizzazione.

A queste condizioni l’ufficio rappresenta un elemento fondamentale della strategia commerciale della banca al fine di valorizzare, tutelare e rafforzare il marchio e la visibilità sul territorio. **La mancanza del potere decisionale del promotore sulle modalità organizzative dell’ufficio sono sintomatiche dell’assenza di un’organizzazione propria di quest’ultimo. Trattasi chiaramente di un’organizzazione riferibile alla Banca e sicuramente non autonoma.**

In questi casi l’orientamento della Cassazione, recepito anche dalla stessa Agenzia delle Entrate, è stato quello di ritenere non sussistente il requisito **dell’autonoma** organizzazione ai fini IRAP nei casi in cui il contribuente è inserito *“in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse” (cfr. Circolare 45/2008)* e ciò **a prescindere** dalla disponibilità a vario titolo di dotazione strumentale. Trattasi di un caso analogo a quello di un avvocato operante all’interno di uno studio associato senza essere membro dell’associazione professionale, (*cfr. Cassazione 18973/2009, CTR Torino n. 1/2010*). È chiaro che l’avvocato, nella fattispecie, è parte integrante dello studio associato e ne utilizza la struttura nonché la dotazione strumentale **ma la stessa non è stata creata nel suo interesse e non è a lui riferibile.** Ne deduciamo che **la medesima conclusione si potrà trarre per il promotore inserito nella struttura organizzativa della Banca committente.**

Infine, bisogna osservare che nella generalità dei casi la dotazione strumentale è utilizzata da **tutti** i promotori, i quali non hanno mai spazi/stanze di utilizzo esclusivo. Gli spazi e le postazioni di lavoro sono utilizzati a secondo del bisogno e delle disponibilità del momento. Inoltre, Utilizzando un criterio *pro-quota* la dotazione strumentale riferibile al singolo promotore è minima ed irrisoria.

L’ultima casistica che andremo ad analizzare è quella di un promotore in possesso di una dotazione strumentale minima, uso promiscuo abitazione/ufficio ed un collaboratore.

|  |
| --- |
| **(4)** **MODELLO ORGANIZZATIVO CHE COMPRENDE ANCHE PERSONALE**  4.a) autovettura, cellulare, computer, ufficio con funzioni di archivio, collaboratore occasionale con durata rapporto di lavoro inferiore ai 30 giorni.  4.b) autovettura, cellulare, computer, ufficio con funzioni di archivio, collaboratore a progetto secondo normativa vigente ante la riforma del jobs act ( D.lgs. n. 81/15)  4.c) autovettura, cellulare, computer, ufficio con funzioni di archivio, lavoratore dipendente part-time con mansioni di segreteria  4.d) autovettura, cellulare, computer, ufficio con funzioni di archivio, dipendente a tempo pieno con funzioni di segreteria |

L’elemento differenziale rispetto alle precedenti strutture è costituito dalla presenza di un collaboratore occasionale ovvero di un dipendente. I predetti soggetti svolgono funzioni di supporto amministrativo e di segreteria.

Proprio l’occasionalità della prestazione ovvero il carattere stabile della stessa è stato l’elemento per stabilire la **scriminante** della valutazione della sussistenza dell’autonoma organizzazione. La giurisprudenza costante rinveniva l’autonoma organizzazione nella presenza “*in modo non occasionale di lavoro altrui* ”. All’uopo una prima indicazione della presenza di lavoro occasionale o meno era quanto indicato nel quadro RE della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente. Sempre l’Agenzia delle Entrate nell’edizione TELEFISCO 2011 ha confermato che, in assenza del presupposto della dotazione strumentale, per l’esimente dell’assenza di autonoma organizzazione è necessario **anche** che il contribuente non adoperi stabilmente manodopera di lavoratori e collaboratori nell’attività svolta.

**In tale contesto, si è inserita la sentenza della Corte Suprema di Cassazione a Sezioni Unite n. 9451/16** che ha stabilito la non assoggettabilità ad IRAP del professionista con un dipendente svolgente mansioni generiche e non professionali. Il principio di diritto pronunciato dalla Corte è il seguente “*con riguardo al presupposto dell’IRAP, il requisito dell’autonoma organizzazione – previsto dall’art. 2 previsto dal d.lgs. 446/97 –, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato ricorre quando il contribuente sia a) il responsabile dell’organizzazione e non sia...omissis…, quindi, in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse b) impieghi beni strumentali eccedenti…omissis…il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione,* ***oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria o meramente esecutive****”*

**Alla luce della pronuncia riportata sarà dirimente, per risolvere la questione, chiarire bene nell’istanza di rimborso e nell’eventuale ricorso le mansioni effettivamente esercitate esibendo il contratto di assunzione, il mansionario, ed i relativi prospetti paga, evidenziando le funzioni meramente esecutive del collaboratore. Nell’ipotesi in cui il collaboratore rivesta la qualifica di dipendente, per meglio documentare l’istanza, si potrà fare anche riferimento al relativo Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro. Infatti, in corrispondenza del livello contrattuale vi sarà la relativa declaratoria dei profili professionali con le corrispondenti mansioni.**

.

4.3 Un Caso Pratico di Ricorso

Per istruire correttamente la pratica occorre procurarsi:

1. Registro dei Beni Ammortizzabili
2. Il Quadro RG Unico PF
3. Copie delle dichiarazioni Irap e dei relativi versamenti
4. Verificare le condizioni di esercizio dell’attività per comprendere la struttura organizzativa del promotore e l’effettiva modalità di esercizio

Qualora non vengano riscontrate le condizioni di assoggettabilità del tributo che secondo l’art. 2 del d.lgs. 446/97 sono:

* Presenza di attività esercitata abitualmente
* Attività organizzata in modo autonomo e con organizzazione stabile
* Attività svolta alla produzione o allo scambio di beni o servizi

Si potrà formare il fascicolo del rimborso; sarà onere del contribuente dimostrare debitamente:

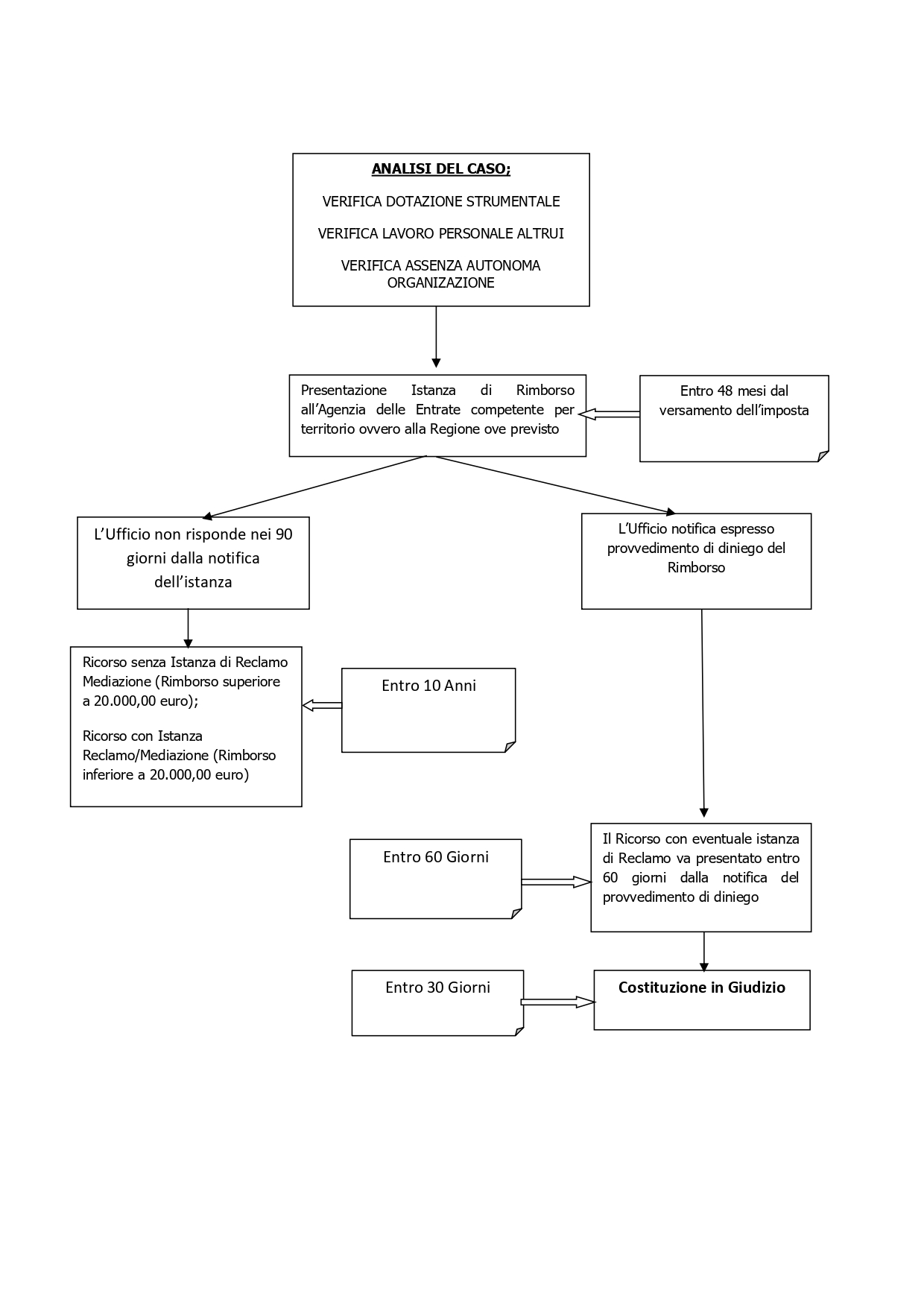
* Di essere privo di autonoma organizzazione
* Di essere Indispensabile all’attività esercitata
* Di esercitare con una dotazione strumentale minima ed in assenza del contributo di lavoro professionale altrui (*cfr. Sentenza Cassazione SS.UU. 9451/16*)

**L’iter fino alla Corte di Giustizia Tributaria I grado sarà il seguente**:

1. Presentazione a mezzo Raccomandata a/r ovvero a mano con ricevuta di presentazione dell’Istanza di rimborso. L’istanza va presentata entro 48 mesi dal pagamento. Competente a ricevere la domanda è generalmente l’Agenzia delle Entrate, salvo che con apposita legge regionale non lo sia la Regione stessa a norma dell’art. 24 D.lgs. 446/1997. **Ad esempio**, la Regione Campania con Legge Regionale dell’undici febbraio 2003 n. 3 ha piena competenza in materia IRAP con decorrenza dall’anno d’imposta 2001, salvo poi delegare di anno in anno con apposita convenzione l’accertamento e riscossione dell’imposta all’Agenzia delle Entrate. **È necessario, quindi, verificare sempre se vi sia apposita legge regionale in attuazione dell’art. 24 D.lgs. 446/97, il quale recita testualmente** “*Le regioni a statuto ordinario possono disciplinare, con legge, nel rispetto dei princìpi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta, ferme restando le disposizioni degli articoli 19, da 21 a 23, e da 32 a 35”.* **In mancanza della legge di attuazione** la competenza sarà sicuramente in capo all’agenzia delle Entrate. **In caso contrario** bisogna verificare quanto dispone la legge regionale di attuazione in merito all’accertamento, riscossione e procedura di rimborso dell’imposta.
2. Qualora l’ufficio non risponda entro 90 giorni si potrà presentare Ricorso con istanza di Mediazione o senza a secondo dell’importo del rimborso richiesto. Nell’ipotesi in cui l’Ufficio risponda con un atto espresso di diniego al rimborso, si avranno 60 giorni dalla notifica per procedere all’impugnazione
3. Costituzione in Giudizio
4. Ricevimento Avviso di Trattazione dell’Udienza
5. Consultazione Fascicolo Processuale per verifica controdeduzioni e valutazione deposito Memorie
6. Discussione in Udienza ovvero Camera di Consiglio

Di seguito, si allega uno schema riepilogativo delle fasi descritte, schema dell’Istanza e Modello di Ricorso.

4.3.1 Come avviare il contenzioso Irap contro il diniego dell’istanza di rimborso (schema)



\* Successivamente alla Manovra d’estate del 2017 il limite obbligatorio per la fase di mediazione e reclamo è stato elevato a 50.000 euro

**Schema di Istanza di Rimborso tipo per il caso di un promotore finanziario**

****

[**(clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15480/schema-di-istanza-di-rimborso-tipo-per-il-caso-di-un-promotore-finanziario-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

Alla Agenzia delle Entrate/Regione di

Settore rimborsi

Il/la sottoscritto/a…………nato/a………………il ………residente in……..via……C.F.

PREMESSO

Che ha versato alle date e per gli importi elencati le seguenti somme:

* euro….in data…….a titolo di primo acconto IRAP per l’anno…..(allegato 1)
* euro….in data…….a titolo di secondo acconto IRAP per l’anno…..(allegato 1)
* euro….in data…….a titolo di saldo IRAP per l’anno…..(allegato 1)

CONSIDERATO

che le somme sono state indebitamente versate in quanto il promotore finanziario istante svolge la propria attività in assenza del requisito di autonoma organizzazione richiesto dall’art. 2 del D.lgs. 446/1997 quale presupposto impositivo dell’IRAP.

Al riguardo l’art. 2 del D.lgs. 446/1997 stabilisce che <<*presupposto dell’imposta è l’esercizio di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*>>.

Sul punto si segnala quanto statuito dalla sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, 26 maggio2009, n. 12111/2009 che ha precisato come “ *tra il territorio dell’impresa e il territorio del lavoratore autonomo esiste … una linea mobile di confine, rappresentata dalle attività ausiliarie di cui all’art. 2195 c.c*.( n.d.A. es. promotore finanziario)*, le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d’impresa, possano essere svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o di lavoro altrui. Se, infatti, si considerassero ai fini IRAP queste attività tout court “attività d’impresa”, l’imposta non troverebbe corrispondenza nella sua ratio, e finirebbe per colpire una “base fittizia”, un fatto non reale, in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo.* ***Non è, infatti, la oggettiva natura dell’attività svolta ad essere alla base dell’imposta, ma il modo – autonoma organizzazione – in cui la stesse è svolta, ed essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto***”. Sulla base di tale assuntola Suprema Corte afferma come <<*con riferimento al promotore finanziario … deve essere ribadito il principio che la soggezione ad IRAP della loro attività è possibile solo nell’ipotesi nelle quali sussista il requisito dell’autonoma organizzazione che costituisce accertamento di fatto spettante al giudice di merito e non censurabile in sede di legittimità se congruamente motivato*>>.

Quanto al requisito dell’autonoma organizzazione la medesima Corte di Cassazione, con la sentenza dell’8 febbraio 2007, n. 3673, avente ad oggetto l’attività svolta da esercenti arti e professioni assimilabili a quella del promotore finanziario, ha stabilito che <<*il rimborso dell’IRAP non spetta agli esercenti arti e professioni…responsabili in qualsiasi forma dell’organizzazione – esclusi gli esercenti arti e professioni inseriti in strutture riferibili ad altrui responsabilità ed interesse – quando essi si avvalgono, in modo non occasionale, di lavoro altrui o impieghino nell’organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità e valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l’esercizio dell’attività>>*.

Che*, ( n.d.A. eventuale nel caso in cui il promotore si avvalga di un collaboratore)* in merito, alle prestazioni di terzi si menziona la **recentissima sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 9451/16 che** statuisce la presenza di autonoma organizzazione allorquando il contribuente “ *…omissis…* ***si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria o meramente esecutive****…omissis…”*

NEL MERITO

Sì significa a codesta spettabile Agenzia delle Entrate che l’attività svolta dal sottoscritto presenta le seguenti caratteristiche, ( n.d.A. ***tale sezione verrà compilata in relazione alle specifiche caratteristiche dell’attività svolta dal promotore finanziario utilizzando quanto riscontrato dai corrispondenti righi della dichiarazione dei redditi con riferimento ai consumi, agli ammortamenti, alla presenza o meno di costi del personale etc.: le indicazioni seguenti, pertanto sono meramente esemplificative***), pertanto:

* il sottoscritto non si avvale nello svolgimento dell’attività di alcun dipendente e/o collaboratore; ovvero (***eventuale****….ha alle proprie dipendenze un unico collaboratore con mansioni meramente esecutive e/o di segreteria come ampiamente evidenziato dall’allegato contratto di assunzione e dai relativi prospetti paga*)
* l’attività viene svolta senza l’utilizzo di particolari dotazioni di beni strumentali fatta eccezione per un’auto di proprietà, un telefono cellulare ed un computer portatile. È indubbio che si tratti del minimo indispensabile come facilmente arguibile dai Modelli Unici allegati e da un’analisi del libro cespiti ammortizzabili (*cfr. allegato 2 e allegato 4*)
* il sottoscritto non dispone di alcun immobile di proprietà ad uso ufficio in quanto ha all’uopo adibito una stanza della propria abitazione principale in comodato d’uso gratuito. Inoltre, la stessa è utilizzata per scopi di archiviazione delle pratiche della clientela
* considerate le condizioni di esercizio dell’attività di cui in premessa, è indubitabile che il promotore esercita l’attività per esigenze di privacy e riservatezza presso il domicilio del cliente. Nello svolgimento dell’attività l’apporto del ricorrente è fondamentale *(****eventuale nel caso in cui il promotore abbia un ufficio messo a disposizione dall’Istituto di Credito****) La struttura messa a disposizione dalla Banca serve prevalentemente gli interessi di immagine e fidelizzazione della clientela. Si tratta di un ufficio di cui il promotore non ha alcuna responsabilità né potere di organizzazione, e****, chiaramente****, riferibile a terzi. Nella fattispecie si esclude la presenza di un’autonoma organizzazione dell’istante,* (cfr. *Cassazione 18973/2009, CTR Torino n. 1/2010)*
* *(eventuale, nel caso di costi di gestione molto bassi) a fronte di ricavi pari ad euro…………..si riscontra l’esiguità dei costi pari a soli…………….!*

A supporto delle argomentazioni svolte si cita la seguente pronuncia giurisprudenziale, Cassazione n. 21563/2010 che ha **escluso l’esistenza di un’autonoma organizzazione in presenza di mobili d’ufficio, telefono, automezzo, e *personal computer*. La predetta dotazione strumentale rappresenta il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività, e, peraltro, alla portata persino di una comune famiglia.** Appare utile elencare le ulteriori seguenti sentenze CTR Emilia Romagna sez. staccata di Parma n. 36/33/2004, CTP di Parma n. 108/04/2002, CTP di Cagliari n. 729/05/2001, CTP Parma n. 5/06/2003, CTP Venezia n. 11 26 marzo 2003, CTP Reggio Emilia n. 15 del 6 giugno 2003 tutte concordi nel ritenere come, in casi affini a quello di specie, sussistano le condizioni per l’esclusione dell’ambito di applicazione dell’IRAP,

CHIEDE

Nel rispetto di quanto stabilito dall’art. 38 comma 1, del D.P.R. 29.9.1973 n. 602 così come richiamato dall’art. 25, comma 1,del D.lgs. 446/1997, che codesta spettabile Agenzia delle Entrate/Regione provveda all’immediato ed integrale rimborso delle imposte indebitamente versate, stante la totale insussistenza del presupposto impositivo di cui all’art. 2 del D.lgs. 446/1997 oltre agli interessi maturati e maturandi.

Si allega:

* fotocopia dei versamenti effettuati (modelli di pagamento F 24) (All. 1)
* Fotocopie dei libri cespiti (All. 2)
* Fotocopie modello IRAP dell’anno…. (All. 3)
* Copie Modelli Unico relativi alle imposte versate (All.4)
* Copia contratto di assunzione con evidenza delle mansioni e copia foglio paga con evidenzia qualifica e mansione (n.d.A. *eventuale*) (All. 5)

Luogo e data………….. Firma………………….

**ON.LE CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA I GRADO DI**

**NAPOLI**

**RICORSO CON ISTANZA**

**(Ai sensi dell’art.17 del D.lgs. n. 546/92)**

**Per \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\***; C.F.\*\*\*\*\*\*\*\* iscritto nell’elenco dei Promotori Finanziari n.\*\* presso\*\*\*\*\*\*\* rappresentato e difeso in virtù di mandato a margine del presente atto dal dott. Carmine Robert La Mura, C.F. LMRCMN 68 R11G813S, iscritto all’Albo Dei dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Torre Annunziata (NA) al n. 328 **FAX \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*** **PEC: \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*** in virtù di mandato a margine del presente atto, tutti elettivamente domiciliati presso \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*

**Opponente**

***contro***

**Agenzia delle Entrate – AGENZIA DELLE ENTRATE/ REGIONE DI \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*** in persona del direttore p.t., con sede in \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*

**Opposto**

**OGGETTO: Ricorso Avverso il silenzio/rifiuto dell’Agenzia delle entrate di \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*, in relazione all’istanza di rimborso dell’Irap per gli anni 2006-2007-2008 la cui notifica si è perfezionata giusto Avviso di Ricevimento del \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\* con nr \*\*\*\*\*\*\*\* a mezzo raccomandata A/R, per i seguenti motivi, salvo altri ai sensi dell’art. 24, comma II, del decreto legislativo n. 546/1992**

-----------------

**P R E M E S S O**

Che

1.1. A seguito dell’istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al d.lgs. 446/1997, sono stati versati i seguenti importi:

1) in data 13/11/2006 provvedeva al versamento, a titolo di II ed unico acconto Irap per euro 203,00 a mezzo di compensazione di credito IRPEF ; il predetto versamento veniva effettuato per l’anno 2006; per l’anno 2006 veniva inoltre riportato a compensazione un’eccedenza di versamento dell’anno 2005 di euro 170,00 per un totale complessivo di saldo IRAP anno 2006 pari ad **euro 344,00**=

2) che in data 26/07/2007 provvedeva al versamento, a titolo di I acconto a titolo Irap per l’anno 2007 della somma di 107,65 a mezzo compensazione del credito IRPEF; **in data 10.11.2007** versava a titolo di II rata Irap per l’anno 2007 euro 204,34=; in data 16/07/2008 versava saldo Irap per l’anno 2007 per euro 333,33= per un totale complessivo per l’anno 2007 di euro 645,32

3) che in data 16/07/2008 provvedeva al versamento, a titolo di acconto IRAP per l’anno.2008 256,04=,

4) che in data 01/12/2008 versava a titolo di II acconto Irap per l’anno 2008 euro 383,00=

5) che in data 05/08/2009 versava a titolo di Saldo Irap per l’anno 2008 euro 252,00=

per un totale relativo al periodo d’imposta 2006. pari a 344,00=

per un totale relativo al periodo di imposta 2007 pari ad euro 644,00=

per un totale relativo al periodo di imposta 2008 pari ad euro 889,00=

**Il tutto per un totale di 1.877,00; ( All. 1)**

1.2. Con l’istanza del 08.01.2010 il ricorrente ha chiesto il rimborso di quanto versato oltre agli interessi di legge all’Agenzia delle entrate di \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*, eccependo l’illegittimità del prelievo Irap per violazione dei principi sostenuti dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001 (All. 2)

1.3. il ricorrente svolge l’attività di promotore finanziario esclusivamente con lavoro proprio, con spese minime e con attrezzatura costituita da un auto, telefono cellulare, senza un computer ma con libreria come si evince dal Registro Beni Ammortizzabili, quadro RE, (cfr. Allegati n. 3, 4). È evidente che si esercita l’attività esclusivamente con lo stretto indispensabile. Il bene più costoso è costituito dall’autovettura, peraltro, parzialmente deducibile secondo la vigente normativa tributaria. Le quote di ammortamento sono irrisorie, non si è fatto ricorso a prestazione di terzi come si evince dal quadro RE degli anni in questione (cfr. All.3) (*ovvero n.d.A. nell’ipotesi in cui si abbiano prestazioni di terzi evidenziarne l’aspetto esclusivamente esecutivo e di segreteria dando poi cenno della recente sentenza SS.UU. 9451/16 che esclude dall’imponibilità IRAP i lavoratori autonomi che si avvalgano di personale di segreteria).*

**RICORRE**

Avverso il silenzio/rifiuto dell’Agenzia delle Entrate di \*\*\*\*\*\*\* in relazione all’istanza di rimborso dell’Irap per gli anni 2006-2007-2008 presentata in data 08.01.2010 a mezzo raccomandata, per i seguenti motivi, salvo altri ai sensi dell’art. 24, comma II, del decreto legislativo n. 546/1992 ed ex art. 2496 c.c.

RILEVATO CHE

2.1. Con la legge 662/96 (commi 143 e 144 dell’art. 3) di accompagnamento della Finanziaria 1997 è stata istituita l’Irap (imposta regionale sulle attività produttive), la cui disciplina è stata poi statuita dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

2.2. L’Irap non colpisce né il reddito, né il consumo, né il patrimonio, bensì colpisce un indice di capacità contributiva che viene individuato “nell’esercizio di una attività organizzativa per la produzione di beni e servizi”.

2.3. Con l’introduzione dell’Irap di fatto si è inteso sostituire alcuni prelievi non applicabili ai lavoratori autonomi quali l’imposta patrimoniale e l’imposta locale sui redditi e quindi di conseguenza per gli stessi è aumentato ingiustificatamente il carico fiscale.

**IN DIRITTO**

* La Corte Costituzionale, con sentenza n. 156 del 10.5.2001, partendo dal presupposto che l’Irap è un’imposta che si applica **sul “valore aggiunto”** prodotto dalle attività autonomamente organizzate così come previsto dall’art. 2 del d.lgs. 446/1997 si è espressa nei seguenti termini: ”… **È evidente che nel caso di un’attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione**, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, **risulterà mancante il presupposto stesso dell’imposta sulle attività produttive**, per l’appunto rappresentato, secondo l’art. 2, dall’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con conseguente inapplicabilità dell’imposta stessa”.
* Che la citata sentenza ha già dato adito a numerose pronunce giurisprudenziali di merito dirette ad accogliere le doglianze dei contribuenti **illegittimamente assoggettati all’Irap, in quanto privi di rilevanti e autonoma organizzazione di capitale nonché significativi apporti lavorativi altrui; struttura quindi che non è in grado di produrre autonomamente un reddito in assenza dello stesso titolare in virtù della personalità dell’incarico e dell’importanza decisiva delle qualità professionali dello stesso.** Dello Stesso avviso la sentenza della CTP di Reggio Emilia del 6 giugno 2003 n. 12 secondo la quale **per un agente di commercio con pochi beni strumentali**, senza dipendenti, “ *non può trovare ingresso l’applicazione IRAP mancandone i presupposti* “. **In senso conforme e per casi analoghi si segnalano di seguito alcune delle pronunce, ( cfr.** C.T.Prov. Campobasso 3.5.2004 n. 49, C.T.Prov. Macerata 4.3.2004 n. 4/3/04, C.T.Prov. Bologna22.5.2003 n. 421, C.T.Prov. Piacenza 4.2.2002, C.T.Prov. Alessandria 12.12.2001 n. 229, C.T.Prov. Trento 2.10.2001 n. 101, C.T.Prov. Parma 14.11.2001 n. 64 e 66, C.T.R. Trento 82/02/2 depositata 8.04.2003**) nonché la sentenza della Corte di Cassazione n. 3678 del 16/02/2007** che ha statuito la legittimità del rimborso Irap richiesto da un Avvocato che svolge l’attività nella sua abitazione senza dipendenti o collaboratori utilizzando beni strumentali di uso comune indispensabili per la sua attività.

**Inoltre, si evidenzia la recente sentenza della CTR Lazio 238/01/13** con la quale si è statuito che **“…in base all’affermazione della Corte Costituzionale l’esercizio delle professioni cosiddette protette, cioè quelle per l’esercizio delle quali è necessaria l’iscrizione all’ordine professionali non integra mai il presupposto per** l’applicazione Irap….omissis…. nell’esercizio delle professioni intellettuali è, in via di principio, assolutamente non configurabile l’esistenza di un’organizzazione che possa funzionare separatamente e indipendentemente dall’intervento del professionista**, dovendo essere prevalente la sua personale attività professionale rispetto all’eventuale utilizzo di una qualsivoglia organizzazione, che non potrà mai essere sostitutiva dell’attività medesima…” ( cit. CTR Lazio 238/01/13). Per analogia lo stesso criterio vale per coloro i quali per esercitare l’attività sono iscritti, in seguito a superamento di un apposito esame, all’Albo dei Promotori Finanziari;**

* **Che il presupposto dell’Irap non esiste quando mancano gli elementi di organizzazione (Corte Costituzionale, sentenza n. 156 del 2001);**
* **Che l’organizzazione o strutturazione si riferisce al raggiungimento ordinato e completo di una funzionalità;**

Che dalla recente Ordinanza della Corte di Cassazione del 6 settembre 2016 N. 17671 con cui si è statuito “…omissis anche una spesa consistente riferita all’acquisto di un macchinario indispensabile per l’esercizio della professione **può rilevarsi inidonea a significare l’esistenza del presupposto impositivo dell’autonoma organizzazione**, tutte le volte in cui il capitale a tal fine investito non valga a rappresentare **fattore aggiuntivo o moltiplicativo** del valore rappresentato dalla mera attività intellettuale del professionista ma risulti ad essa asservito ai fini dell’acquisto di attrezzatura connaturata e indispensabile all’esercizio dell’attività medesima e come tale inidoneo ad assumere rilievo, quale fattore produttivo di reddito, distinguibile da quello rappresentato dalla stessa attività intellettuale c/o dalla professionalità del lavoratore autonomo…”

**Che in seguito al pronunciamento a SS.UU. dei Supremi Giudici ( 12108, 12109, 12110,12111 del 28 maggio 2009)** è pacifico che dal combinato disposto degli art. 2, comma 1 e 3, comma 1 lettera c) del D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, **l’esercizio dell’attività di promotore finanziario e di agente di commercio è escluso dall’imponibilità IRAP qualora non si riscontri nell’attività un’autonoma organizzazione.** I Supremi Giudici a Sezioni Unite hanno condiviso quanto sostenuto dalla Circolare n. 21/R del CNDEC del 5 giugno 2009 secondo la quale “ la linea di demarcazione tra imponibilità e non imponibilità IRAP deve essere collegata non alla qualificazione dell’attività svolta ( impresa o lavoro autonomo) ma alla presenza o meno di una struttura organizzativa “. Le SS.UU. hanno chiarito che “…*omissis…Non è, infatti, la oggettiva natura dell’attività svolta ad essere alla base dell’imposta, ma il modo –autonoma organizzazione – in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto* “.

**NEL MERITO**

la Corte costituzionale, nella sentenza 21.5.2001, n. 156, ha affermato che il presupposto dell’IRAP non è integrato “nel caso di una attività professionale....svolta in assenza di elementi di organizzazione”;

Tale condizione, tra l’altro, è stata più volte interpretata dalla giurisprudenza di legittimità e di merito nel senso della non assoggettabilità ad Irap per il professionista che svolge la propria attività in assenza di una struttura organizzativa di rilievo.

**In particolare, in base alle predette pronunce, in tema di Irap, l’esercizio della libera professione è escluso dall’applicazione dell’imposta qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata e detto requisito dell’autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente:**

1. **è sotto qualsiasi forma, il responsabile dell’organizzazione e non risulti, quindi, inserito in strutture organizzative riferite ad altrui responsabilità ed interesse;**
2. **impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza dell’organizzazione oppure si avvalga in modo occasionale di lavoro altrui.**

**Nel caso di specie, il ricorrente,** come precisato in premessa**,** svolge la propria attività professionale di promotore finanziario **con prevalente apporto di lavoro proprio, utilizzando una strumentazione minima che non comprende neanche l’utilizzo di un computer che, pertanto, è palesemente assente un’attività autonomamente organizzata.** Senza il suo apporto e considerato lo stretto rapporto fiduciario che lega il professionista ai committenti non si sarebbe conseguito alcun ricavo**. Emerge, dunque, con chiarezza la carenza in capo al** ricorrente della soggettività passiva ai fini Irap. **Si consideri, inoltre, la scarsa incidenza dei beni strumentali utilizzati che rappresentano lo stretto necessario per esplicare l’attività e sono strettamente indispensabili**( cfr. allegato 4); si osservi, ancora. che **il ricorrente è iscritto ad un Albo Professionale, indice sintomatico della rilevanza dell’intuitus personae e della necessarietà ed indispensabilità della figura del ricorrente per l’esercizio dell’attività. L’attività viene, pertanto, esercitata in via diretta ed esclusiva senza un’autonoma organizzazione che come sopra definita sia in grado di svolgere l’attività di promotore finanziario in sua assenza.**

**Nello specifico si motiva quanto segue in merito ai beni strumentali utilizzati:**

* Autovettura: l’attività del promotore si svolge principalmente in forma “ itinerante “, ovvero, per ragioni di privacy e riservatezza, il promotore si reca spesso presso la sede del cliente per discutere della posizione finanziaria del cliente lontano da occhi indiscreti. Ci si reca alla sede del promotore solitamente per chiedere la copia di un estratto conto, ovvero versare un assegno ed altre attività di natura non riservata. L’utilizzo dell’autovettura risulta strumento indispensabile per l’esercizio dell’attività e ciò è confermato anche dall’assimilazione della figura del promotore a quella dell’agente in seguito alla Risoluzione Ministeriale n. 267/E dell’11 novembre 1995. La predetta circolare ha esteso la deducibilità dell’ottanta per cento degli ammortamenti e delle spese di gestione dell’autovettura di cui all’art. 164 TUIR anche ai promotori finanziari. Sebbene trattasi di disposizione di natura fiscale, è indubbio il riconoscimento della centralità dell’autovettura nell’esercizio dell’attività del promotore finanziario da parte della stessa amministrazione;
* Telefono cellulare: ormai diventato bene di largo consumo indispensabile nella vita quotidiana e nell’esercizio di qualsiasi attività per essere rintracciabili ovvero fornire un servizio di primo contatto;
* Stanza utilizzata in uso promiscuo: si tratta di un locale non idoneo ad organizzare incontri con i clienti e destinato prevalentemente ad attività di back-office e di archiviazione. Tale struttura è congruente con quanto già detto in premessa sulle caratteristiche dell’attività del promotore il quale per ragioni di *privacy e riservatezza si reca personalmente* dal proprio cliente. Il predetto modus operandi si differenzia da quello adottato dall’agente assicurativo, il quale offrendo un servizio di carattere più generico riceve normalmente presso il suo ufficio la clientela. Recenti sentenze della giurisprudenza non hanno riscontrato nella fattispecie i requisiti dell’autonoma organizzazione.

**Riepilogando**, abbiamo una dotazione strumentale minima ( telefono, mobili ad uso archivio, assenza di prestazione di terzi, iscrizione ad albo professionale, assenza di ufficio proprio, ed utilizzo di una stanza dell’abitazione, principalmente quale archivio); Un insieme di beni che, per natura e valore rappresentano senza dubbio il minimo indispensabile per lo svolgimento dell’attività e non danno affatto luogo ad una autonoma organizzazione**. Quanto sostenuto trova conferma nella sentenza n. 151110 del 26 giugno 2009 della Corte di Cassazione in cui nel caso di un professionista che svolgeva l’attività “ nella propria abitazione, utilizzando una libreria, fax ed apparecchio per videoscrittura….omissis…” ha escluso “…omissis…che tali elementi siano idonei a configurare I presupposti impositivi “ dell’Irap.**

La mancata risposta dell’Ufficio dell’istanza presentata dal ricorrente e il conseguente diniego al diritto al rimborso appare, pertanto, palesemente nullo ed illegittimo**.**

**TANTO PREMESSO VOGLIA L’ON.LE CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA I GRADO**

**adita accertare quanto sopra e dichiarare :**

* **il diritto al rimborso della somma di € 1.877,00 con gli interessi, come per legge, e vittoria delle spese in giudizio con distrazione delle stesse e degli onorari a favore del difensore ex 93 del codice di procedura civile;**
* **la nullità consequenziale del silenzio/rifiuto e condannare al rimborso del tributo, con gli accessori.**
* **In via meramente subordinata, chiede, comunque, la compensazione delle spese in considerazione della complessità della materia e delle pronunce non sempre unitarie delle Commissioni**

**SI DEPOSITA**

**1. Copia delle quietanze di versamento Irap per gli anni 2006 – 2007 – 2008 (acconti e saldo)**

**2. Copia dell’istanza di rimborso indirizzata all’Agenzia delle entrate \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\* con relativo Avviso di ricevimento**

**3. Copie del modello Irap anni 2006-2007-2008 e del Quadro RG per gli anni di imposta 2006-2007-2008**

**4. Fotocopia libro cespiti**

**5. Nota Spese**

**6. Copia Sentenze**

**DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA**

Ai sensi dell’art. 14, comma 3-bis, D.p.r. 115/2002 (aggiunto all’art. 37, comma 6, lett. u), d.l. 98/2011), **si dichiara che il “valore legale” della presente causa è pari a 1.877.00- euro (importo richiesto a titolo di imposta, al netto degli interessi), per cui il contributo unificato per spese di giustizia dovuto è pari a 30,00 euro”**; prova del pagamento sarà fornita in sede di costituzione in giudizio del ricorrente.

**ISTANZA DI DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA**

Si chiede, altresì ai sensi e per gli effetti dell’art. 33 comma 1 d.lgs. 31.12.92 n. 546 che il ricorso di cui trattasi venga discusso in pubblica udienza

**PROCURA**

Delego il xxxxxxxx, domiciliato in xxxxx alla xxxxxxxxx a rappresentarmi difendermi in ogni fase e grado del presente giudizio, compresi quelli di opposizione, conferendo ogni e qualsiasi facoltà di legge, ivi comprese quelle di transigere, conciliare, rinunciare, riscuotere somme, rilasciare quietanze, chiamare terzi in causa, concludere nei loro confronti ed eventualmente nominare sostituti e rinunciare al giudizio. Reso edotto e, chiaramente informato dei suoi diritti e che il trattamento dei dati avverrà solo ed esclusivamente in esecuzione al mandato di cui sopra, presta completo e informato consenso, coerentemente con le previsioni del combinato disposto dell’art. 13 e segg. del Regolamento UE 679/2016 (GDPR) e degli artt. 13-23 del D.Lgs 196/03, all’utilizzo ed al trattamento dei suoi dati personali.

Presta altresì assenso alla permanenza negli archivi cartacei e/o informatici dello studio legale, degli atti contenenti dati personali, anche per un periodo di tempo superiore a quello strettamente necessario all’espletamento del mandato oggi conferito, assumendo fin d’ora per rato e valido il suo operato.

Data\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Firma………………...

La sottoscrizione è autentica (Rag/Dott./Avv.)

…………………………….

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE**

Il presente ricorso è redatto in due esemplari, il primo viene depositato senza busta, presso l’Agenzia delle Entrate competente per territorio il secondo che si dichiara conforme a quello notificato all’ufficio verrà depositata secondo le modalità previste dalla normativa e prassi vigente entro 30 giorni presso la Corte di Giustizia Tributaria competente; Al momento della costituzione in giudizio, saranno depositati anche i seguenti allegati**:**

1. **Copia delle quietanze di versamento Irap per gli anni 2006 – 2007 - 2008 (acconti e saldo)**
2. **Copia dell’istanza di rimborso indirizzata all’Agenzia delle entrate Ufficio di \*\*\*\*\*\*\* e relativo Avviso di ricevimento**
3. **Copie del modello Irap anni 2006-2007-2008 e copie dei Modelli Unici Quadro RG/anni di imposta 2006-2007-2008**
4. **Fotocopia libro cespiti**
5. **Nota Spese**
6. **Copia Sentenze**

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE**

**(Modalità telematica)**

**Si dichiara, ai sensi degli articoli 14, 16 bis, 22 e 23 del D.lgs. 546/92 che l’atto notificato alla parte all’indirizzo di posta elettronica certificata come risultante dagli atti di causa ai sensi e per gli effetti di cui all’art. 16 bis del D.lgs. 546/92 e quello depositato telematicamente presso la segreteria della Corte di Giustizia……………………..di……………..sono tra loro conformi . Al momento della costituzione telematica in giudizio saranno depositati anche i seguenti allegati:**

…omissis…

**Salvis Iuribus.**

**Con osservanza Firmato ………………..**

5.

Ricorso per Accertamento Immobiliare

5.1 Premessa

Sempre più frequente è l’attenzione dell’Amministrazione Finanziaria sulle transazioni immobiliari al fine di accertare eventuali evasioni tributarie in tema di imposta di Registro. Come è noto si tratta di un’imposta regolamentata dal D.M. 131/1986, applicata su atti negoziali di vario genere in misura fissa ovvero proporzionale sul valore economico degli stessi. In sede di accertamento, gli uffici verificheranno la congruità del valore indicato dalle parti rispetto a quello di comune commercio, e nelle ipotesi di divergenze per difetto ne rettificheranno l’importo, recuperando la maggiore imposte, sanzione ed interessi. Si ricorda che per gli accertamenti immobiliari operano delle agevolazioni che limitano le possibilità di rettifica, ma ciò non esclude la possibilità di una verifica allorquando ricorrano presupposti di fattto e ragioni giuridiche che facciano presumere che la transazione sia avvenuta ad un valore superiore a quanto dichiarato dalle parti., (*cfr. Art 51 comma 3 ed Art. 52 comma 2 bis dpr. 131/86*). Ai fini dell’accertamento del maggior valore occultato dell’atto di compravendita l’ufficio dovrà utilizzare elementi fattuali che ne dimostrino con **gravità precisione e concordanza l’esistenza**, ad esempio: valori OMI, perizie giurate, importa dell’effettiva transazione registrata sul conto corrente etc. come disposto dall’art. 51 del d.p.r. 131/86

5.2 Un Caso pratico di Ricorso

Tutto ciò’ premesso, passiamo ad analizzare uno schema difensivo per affrontare un accertamento immobiliare. Come abbiamo accennato, nell’ambito delle compravendite di immobili ad uso abitativo, è possibile usufruire della facoltà di calcolare l’imposta di registro sul valore catastale del fabbricato, determinato moltiplicando la rendita catastale rivalutata preventivamente del 5% per i moltiplicatori 110 ovvero 120. La citata agevolazione è concessa a pena di inammissibilità a condizione che nell’atto di compravendita venga dichiarato l’importo effettivamente pattuito per la cessione. I controlli del fisco si concentrano sulla veridicità dei valori dichiarati nell’atto. Sicché, qualora venga a conoscenza tramite presunzioni gravi, precise e concordanti che l’importo pattuito sia superiore a quello dichiarato, calcolerà su tale valore la maggiore imposta di registro, oltre sanzioni ed interessi. In un secondo tempo notificherà al contribuente acquirente, nonché al cedente responsabile solidale un avviso di accertamento. L’atto impositivo viene generalmente motivato sulla scorta delle transazioni avvenute in zona per immobili similari, ovvero in base ai valori OMI. In altri casi, l’Ufficio convoca il contribuente per fornire maggiori chiarimenti in merito alla transazione. In sede di contraddittorio, per suffragare le proprie ragioni, si potrebbe esibire la perizia giurata stilata da un tecnico incaricato all’atto della compravendita. L’ufficio, prendendo spunto dalla perizia giurata e/o in aggiunta ad altri elementi potrebbe motivare l’accertamento prendendo a riferimento solo alcuni dati della perizia tralasciandone altri, quali ad esempio la vetustà dell’immobile, le esigenze di ristrutturazione, trattasi di solito di valori qualitativi che fanno la differenza nella stima del valore venale. In altri termini si vuole rappresentare che in prima battuta l’eventuale presentazione di una perizia solitamente non è sufficiente a far archiviare il procedimento. Tutt’altro**, spesso viene estrapolato unicamente il valore della metratura dell’immobile che poi viene moltiplicato per i valori OMI senza nulla considerare, ad esempio, le esigenze di ristrutturazione straordinarie del fabbricato che indicano le condizioni non normali dello stesso giustificandone un valore inferiore.** A tal proposito dobbiamo ricordare la recente **Ordinanza della Cassazione n. 13992 del 2019** che ha statuito sull’illegittimità degli avvisi di liquidazione fondati esclusivamente sui valori OMI. A parere della Corte, i predetti valori sono inidonei a certificare il valore dell’immobile che dipende da molteplici parametri, pertanto la sussistenza di uno scostamento tra il valore dichiarato ed il valore normale necessita di aggiuntivi elementi indiziari gravi, precisi e concordanti. I valori dell’Osservatorio costituiscono indicazioni di massima per orientare l’attività accertativa mentre **continuano ad aver valore ai fini di una congrua motivazione i criteri fissati dall’art. 51 del D.P.R. 131/86**

Nella procedura di accertamento adottata dall’Ufficio possiamo riscontrare due fattispecie:

1. una richiesta di chiarimenti alla quale segue un contraddittorio in seguito al quale l’ufficio archivia la pratica, ovvero notifica un accertamento al quale si potrà aderire ovvero far seguire ad una fase prodromica di pre-contenzioso, come l’accertamento con adesione e ricorso-mediazione
2. un verbale di accertamento senza previa convocazione di contraddittorio preventivo he risulta ancora ammissibile in casi eccezionali, sebbene alla luce della recente novella legislativa di cui al art. 4-octies, comma 2 del D.L. n. 34/1 dovrebbe essere meno frequente.

Difficilmente la fattispecie sub a) determina un’archiviazione, sovente, anche per ragioni di incremento di gettito erariale, l’ufficio acquisirà maggiori informazioni per meglio motivare il proprio accertamento e tenterà di convincere il contribuente alla “*compliance*”. Pertanto, in entrambe le ipotesi sub a) e sub b) sarà necessario “destituire” di fondamento l’ipotesi accertativa dell’ufficio che, generalmente, si baserà sui seguenti elementi fattuali:

* Le quotazioni dell’Osservatorio del Mercato immobiliare dei prezzi di vendita al metro quadrato delle medesime categorie di immobili
* La capitalizzazione dei canoni di locazioni
* Utilizzo di una media delle anzidette metodologie
* Ricorso ex art. 51 del d.p.r. n. 131/86 ai valori prezzo al metro quadrato risultanti da perizie ovvero dai prezzi comunemente praticati nel contesto territoriale di riferimento emergenti da perizie nello stesso periodo ovvero ai tre precedenti

**In fase di contraddittorio, ovvero nell’ipotesi di accertamento con adesione sarà inevitabile chiarire ed evidenziare gli aspetti qualitativi che l’Ufficio non ha tenuto in considerazione nell’individuazione del valore normale**. Ad esempio, qualora si utilizzi la capitalizzazione dei canoni di locazione spesso l’Ufficio prenderà a riferimento il valore iniziale senza valutare l’incidenza dei costi di manutenzione, gli oneri fiscali ed il rischio di morosità.

Qualora, l’esito della fase precontenziosa non abbia dato adito ad un esito fausto, valutata l’opportunità della prosecuzione della difesa, sarà necessario meglio eccepire ai rilievi dell’ufficio in fase di ricorso-mediazione prendendo spunto dalle seguenti argomentazioni:

* Presunta illegittimità dell’accertamento basato sui valori OMi, evidenziando la già menzionata ordinanza osservando che i valori non possono intendersi sostitutivi della stima puntuale.
* Presenza di unità immobiliari sfitte, ovvero oggetto di disdetta che hanno influito sulla valorizzazione dell’immobile in base alla sua attitudine a produrre reddito
* Computo metrico se presente, ovvero stima ragionata dell’importo delle spese per interventi di ristrutturazione che impattano implicitamente sul valore di comune commercio
* Deprezzamento potenziale dell’immobile dovuto a diversi fattori (*urbanistici, ambientali etc*.)
* Centralità della stima giurata per l’individuazione del valore venale suffragata eventualmente da altre proposte di acquisto registrate nella fase delle trattative precontrattuali
* Valore delle transazioni similari avvenute nella medesima zona dove è localizzato l’immobile oggetto di cessione consultando anche l’apposita sezione disponibile sul sito dell’Agenzia accessibile nell’apposita area dedicata accessibile tramite credenziali. Nella figura 5.1 si potrà osservare che per una determinata zona censuaria vengono pubblicati tutte le transazioni immobiliari stipulate con il relativo valore di scambio.

Nel prosieguo presentiamo uno schema tipo di Ricorso

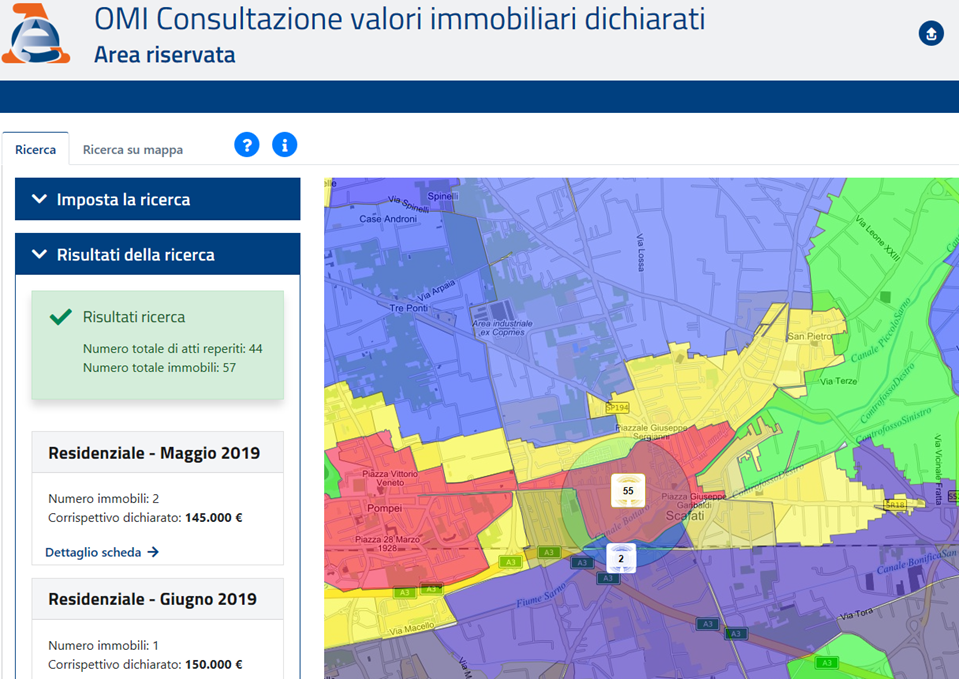


Fig. 5.1

Schema di Ricorso in tema di Accertamento Immobiliare



[**(clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15481/schema-di-ricorso-tema-accertamento-immobiliare-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

**ON.LE CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA I GRADO DI**

**NAPOLI**

**RICORSO CON ISTANZA**

**(Ai sensi dell’art.17 del D.lgs. n. 546/92)**

**Per \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\***; C.F.\*\*\*\*\*\*\*\* rappresentato e difeso in virtù di mandato a margine del presente atto dal dott. Carmine Robert La Mura, C.F. LMRCMN 68 R11G813S, iscritto all’Albo Dei dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Torre Annunziata (NA) al n. 328 **FAX \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*** **PEC: \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*** in virtù di mandato a margine del presente atto, tutti elettivamente domiciliati presso \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*

**Opponente**

***contro***

**Agenzia delle Entrate – AGENZIA DELLE ENTRATE/ REGIONE DI \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*** in persona del direttore p.t., con sede in \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*

**Opposto**

**OGGETTO: Ricorso Avverso avviso di rettifica e liquidazione n………..per l’anno di imposta………..notificato in data……(cfr. all….) e relativo a maggiore imposta di registro per complessivi euro…….oltre sanzioni ed interessi, al fine di ottenere la declaratoria di nullità o annullamento per i seguenti motivi salvo altri ex art. 24 del D.lgs. 546/1992**

**Premesso**

**(descrivere sinteticamente l’immobile oggetto di cessione, le condizioni, le modalità con cui si è addivenuti alla fissazione del prezzo)**

**Fatto**

**In seguito ad una verifica del valore imponibile dell’immobile acquistato in data ……e dichiarato in atto per un valore di euro………, l’Ufficio di……… convocava mediante avviso a comparire per il giorno…… ….la parte per fornire chiarimenti, acquisire informazioni e documenti . La parte,per suffragare la congruità del prezzo convenuto e che lo stesso non fosse inferiore a quanto dichiarato in atti, presentava una memoria difensiva allegando anche una perizia di parte di valutazione dell’immobile, ( cfr. all….). L’ufficio, non accogliendo le doglianze del contribuente, notificava avviso di rettifica ex art. 51 del d.p.r. 131786 con il quale rettificava il valore della cessione e liquidava le maggiori imposte, in uno a sanzioni ed interessi**

**Diritto**

**ILLEGITTIMITÀ DELL’AVVISO DI ACCERTAMENTO PER INSUFFICIENTE MOTIVAZIONE**

Come è noto l’art. 51 del d.p.r. n. 131/86 dispone che l’avviso di accertamento dell’imposta di registro deve indicare il valore individuato per ciascun bene o diritto contenuto nell’atto, nonché illustrare il modus operandi seguito dall’Ufficio seguito per la determinazione del valore . L’Ufficio deve motivare l’atto dovrà necessariamente illustrare gli elementi di fatto che hanno consentito di arrivare al valore venale, ( *n.d.r. l’ufficio dovrà suffragare le proprie determinazioni basandole su una analisi dettagliata delle vendite similari avvenute per categoria e zona omogenea, perizie giurate, analisi della redditività della locazione individuata e tasso di capitalizzazione scelto etc. Si porta all’attenzione del lettore che all’indirizzo* [*https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/fabbricatiterreni/omi/consultazione-valori-immobiliari-dichiarati-cittadini*](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/fabbricatiterreni/omi/consultazione-valori-immobiliari-dichiarati-cittadini)*,*

*recentemente l’agenzia delle Entrate ha dato la possibilità di consultare online i dati dichiarati nelle compravendite distinti per zone, tale informazione potrebbe essere utilizzata per costruire un valido schema difensivo paragonando le transazioni di immobili similari).* Nello specifico la motivazione deve non solo richiamare i criteri ma individuare delle relazioni tra i criteri individuati e le situazioni di fatto relative alla fattispecie cui si riferisce l’atto impositivo tali da costituire delle presunzioni gravi precise e concordanti. A dispetto di tali considerazioni, l’Ufficio ha presentato solo delle valutazioni astratte scollegate dalla realtà in esame e, quindi, non pertinenti. Non vengono elencate ed analizzate le situazioni similari per determinare la corrispondenza ed omogeneità del valore venale determinato. Ancor più tale divergenza non viene affatto documentata, giustificata in maniera trasparente, né suffragata da un iter logico giuridico come invece richiesto da costante giurisprudenza., (cfr. CTC 269/1990).

Si rappresenta all’On. Le Corte di Giustizia tributaria adita che per consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità e di merito, gli accertamenti basati sulle quotazioni OMI sono presuntivi e ricadono nell’ambito di applicazione dell’art. 39, comma 1, lett. d) del d.p.r. 600/73 e pertanto, DEVONO, basarsi su presunzioni gravi precise e concordanti. Pertanto, è di chiara evidenza che tali presunzioni non possono dirsi integrate da un mero scarto tra il corrispettivo dichiarato ed il valore OMI, che costituisce solo una presunzione semplice e deve essere integrata da un ulteriore iter logico-giuridico suffragato da ulteriori elementi di fatto, (cfr. *Corte di Cassazione, ordinanza n. 18176/2015, sentenza n. 16980/2015, ordinanza n. 13992/2019*).

Orbene, l’Ufficio non risulta aver motivato adeguatamente il provvedimento impositivo conformemente all’orientamento consolidato della suprema, ma si è limitato ad estrapolare dei valori standard della Banca data OMI senza calarli nel concreto della fattispecie oggetto di verifica quali ad esempio lo stato manutentivo dell’immobile e le necessarie spese di ristrutturazione, (cfr. *all. n…. perizia di parte*) non considerate affatto dalla perizia dell’UTE prodotta dall’Amministrazione.

Mancano, peraltro, del tutto il supporto di elementi probatori convergenti, quali ad esempio, come chiarito dalla Circolare ADE n. 18/2010, le risultanze di indagini finanziarie che indichino prelevamenti in contanti di rilevanti entità a ridosso dell’atto di acquisto.

P.Q.M.

Voglia la Corte di Giustizia adita annullare l’atto di accertamento impugnato.

Con vittoria di spese, competenze e onorari

ALLEGATI:

1. Copia atto impugnato
2. ……………………………….
3. ………………………………

**ISTANZA DI DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA**

Si chiede, altresì ai sensi e per gli effetti dell’art. 33 comma 1 d.lgs. 31.12.92 n. 546 che il ricorso di cui trattasi venga discusso in pubblica udienza

**PROCURA**

Delego il xxxxxxxx, domiciliato in xxxxx alla xxxxxxxxx a rappresentarmi difendermi in ogni fase e grado del presente giudizio, compresi quelli di opposizione, conferendo ogni e qualsiasi facoltà di legge, ivi comprese quelle di transigere, conciliare, rinunciare, riscuotere somme, rilasciare quietanze, chiamare terzi in causa, concludere nei loro confronti ed eventualmente nominare sostituti e rinunciare al giudizio. Reso edotto e, chiaramente informato dei suoi diritti e che il trattamento dei dati avverrà solo ed esclusivamente in esecuzione al mandato di cui sopra, presta completo e informato consenso, coerentemente con le previsioni del combinato disposto dell’art. 13 e segg. del Regolamento UE 679/2016 (GDPR) e degli artt. 13-23 del D.lgs. 196/03, all’utilizzo ed al trattamento dei suoi dati personali.

Presta altresì assenso alla permanenza negli archivi cartacei e/o informatici dello studio legale, degli atti contenenti dati personali, anche per un periodo di tempo superiore a quello strettamente necessario all’espletamento del mandato oggi conferito, assumendo fin d’ora per rato e valido il suo operato.

La sottoscrizione è autentica

Avv/Dott./Rag…………………………………………….

( *n.d.r. segue domanda di Reclamo Mediazione*)

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE**

Il presente ricorso è redatto in due esemplari, il primo viene depositato senza busta, presso l’Agenzia delle Entrate competente per territorio il secondo che si dichiara conforme a quello notificato all’ufficio verrà depositata secondo le modalità previste dalla normativa e prassi vigente entro 30 giorni presso la Corte di Giustizia Tributaria competente; Al momento della costituzione in giudizio, saranno depositati anche i seguenti allegati**:**

**……………………………..**

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E DICHIARAZIONE DI CONFORMITA ALL’ORIGINALE**

**(Modalità telematica)**

**Si dichiara, ai sensi degli articoli 14, 16 bis, 22 e 23 del D.lgs. 546/92 che l’atto notificato alla parte all’indirizzo di posta elettronica certificata come risultante dagli atti di causa ai sensi e per gli effetti di cui all’art. 16 bis del D.lgs. 546/92 e quello depositato telematicamente presso la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di I grado……………………..di……………..sono tra loro conformi . Al momento della costituzione telematica in giudizio saranno depositati anche i seguenti allegati:**

…omissis…

**Salvis Iuribus.**

**Con osservanza Firmato ………………..**

5.3 Esempio di determinazione del valore normale in base alla quotazione OMI

Ipotizziamo di voler conoscere il valore di riferimento OMI che potrebbe essere utilizzato dall’Agenzia delle Entrate come base di riferimento per valutare la congruità di una prossima transazione immobiliare. Il nostro immobile è localizzato a Ravello (SA) zona centrale, al primo piano con una metratura di 70 metri quadrati. Al seguente indirizzo [Agenzia Entrate - Banca dati delle quotazioni immobiliari - Ricerca](https://wwwt.agenziaentrate.gov.it/servizi/Consultazione/ricerca.htm) ricercheremo i valori OMI di riferimento. Ci apparirà una mascherina come in figura 5.1.

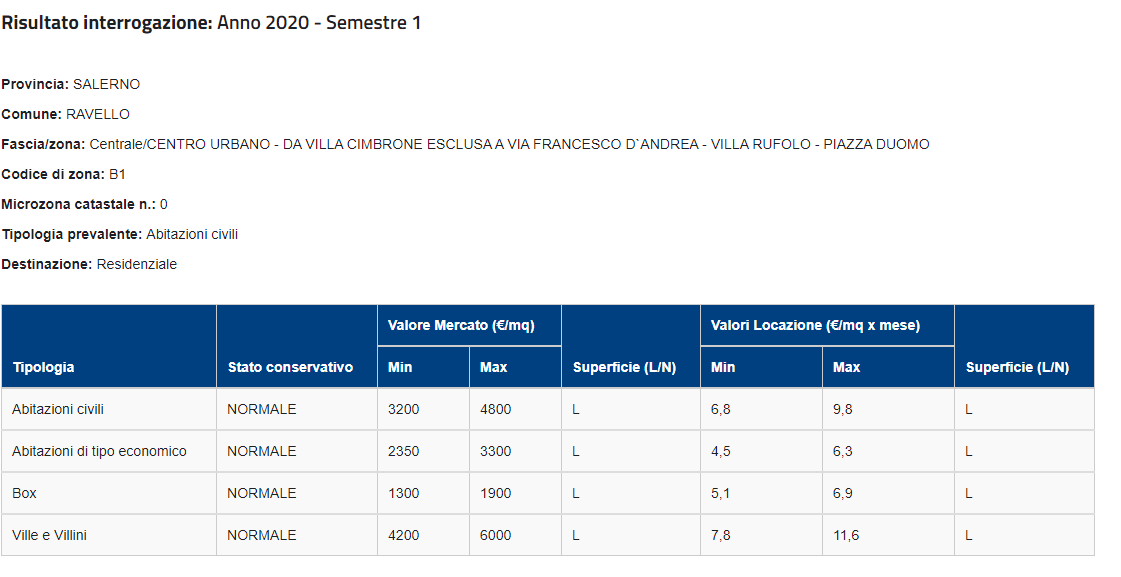
Prima sarà necessario determinare il valore normale unitario che verrà ottenuto sostituendo i valori ricavati dalla figura 5.1 nella formula di cui alla figura 5.2 tenendo conto delle caratteristiche aggiuntive quali il piano e la metratura complessiva dell’appartamento.

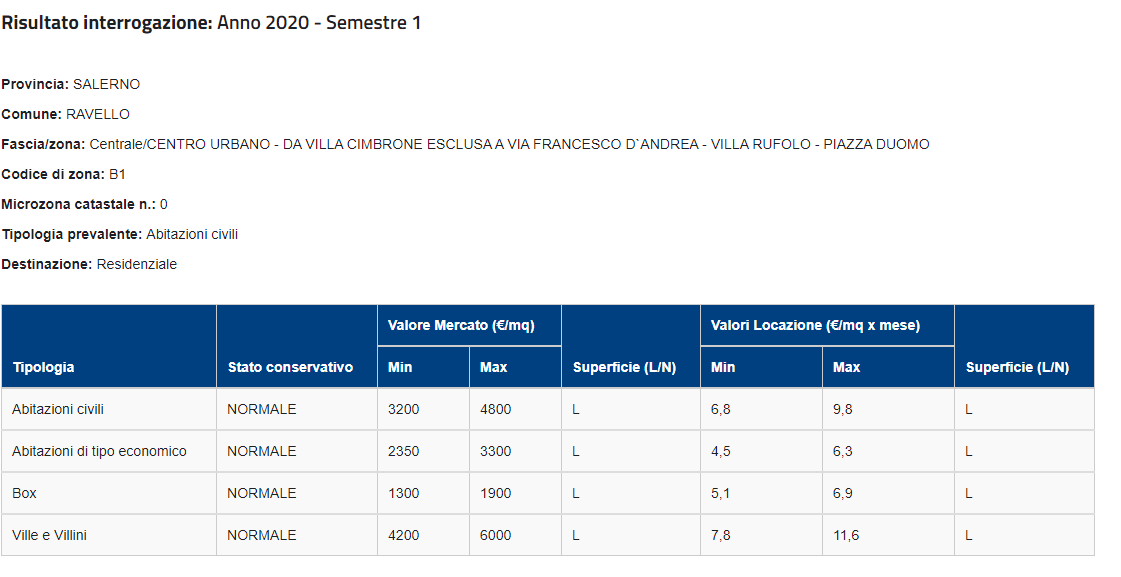
Avremo che Valore Normale Unitario = 3800 + (4800-3800) x K = 4300 a metro quadrato

dove

K = (0,8 “*coeff. per 70 metri quadrati”*) +3 x 0,4” coeff. per il piano”)/4 = 0,50

Pertanto, **il Valore Normale dell’ appartamento sara’ pari a : 4300 x 70 = 301.000 Euro**



Fig. 5.2

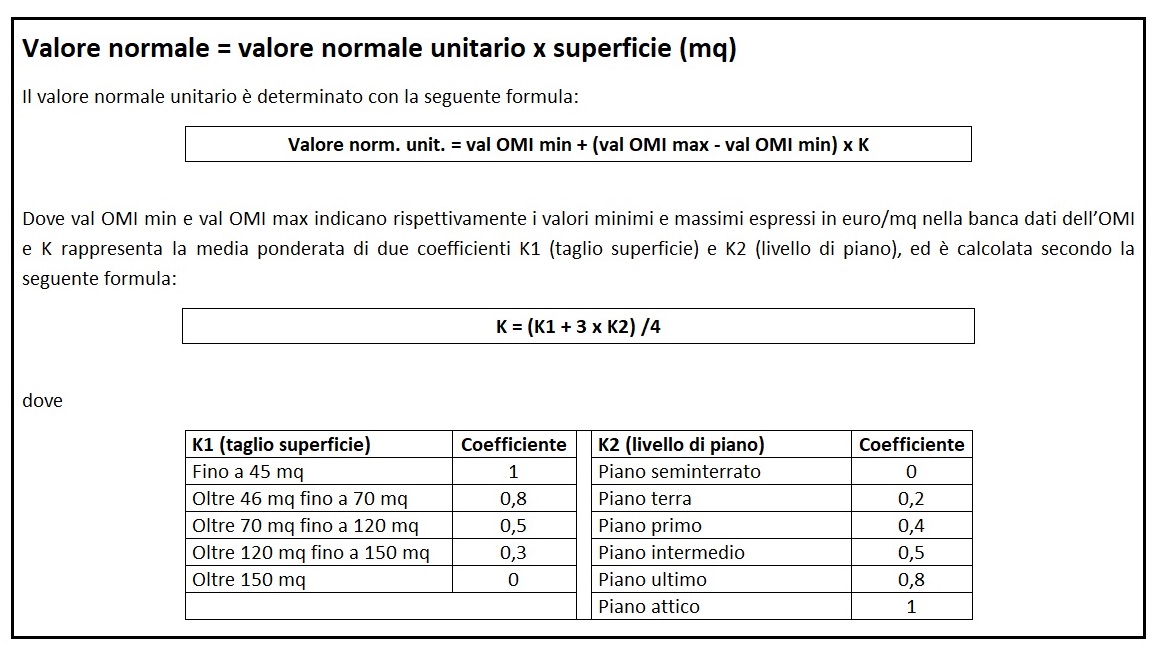


Fig. 5.3

6.

I mezzi di impugnazione - l’appello

6.1 Premessa

L’impugnazione è uno strumento previsto per coloro che intendono annullare gli effetti pregiudizievoli derivanti da una sentenza in cui si è registrata una soccombenza totale o parziale.

I termini per impugnare una sentenza sono sempre perentori. L’art. 50, comma 1 del D.lgs. n. 546/1992 statuisce che “*i mezzi per impugnare le sentenze delle Corti di Giustizia Tributaria di I grado sono l’appello, il ricorso per cassazione e la revocazione*”.

Le impugnazioni sono di tipo ordinario o straordinario, il discrimine è costituito dal passaggio in giudicato della sentenza. Per passaggio in giudicato si intende che “l’accertamento contenuto nella sentenza in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa” *(cfr. art. 2909 del Codice civile*).

Nel presente capitolo discuteremo principalmente del mezzo di impugnazione ordinario più diffuso, ovvero l’appello, e dell’appello incidentale mentre per il Ricorso per Cassazione e per Revocazione si rimanda ai testi citati in bibliografia.

**Le impugnazioni nell’ambito del processo tributario si fondano sostanzialmente su una disciplina mutuata dal Codice di Procedura Civile, salvo alcune disposizioni integrative e derogative contenute nel D.lgs. 546/92.**

6.2 Termini per l’impugnativa dell’appello

L’appello avverso sentenze sfavorevoli in tutto od in parte va **proposto entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notificazione ad istanza di parte**, salvo quanto disposto dall’art. 38, comma 3 che rimanda all’art. 327 del C.P.C., il quale **prevede il cosiddetto termine lungo** di impugnazione individuato in 6 mesi a decorrere dalla data di pubblicazione della sentenza.

**Il termine breve si applica quando viene rispettato il seguente *iter****:*

* **Avvenuta notifica alla controparte** ai sensi dell’art. 16 D.L.gs. n. 546/92 il quale dispone al comma 2 che “*le notificazioni sono fatte secondo le norme degli art 137 e seguenti del codice di procedura civile salvo quanto disposto dall’art. 17* ” ed al comma 3 che “*…omissis…possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell’atto (in questo caso della sentenza N.d.A.) in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento …omissis…*”;
* **Deposito nei successivi 30 giorni presso la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria** adita della copia autentica o dell’originale notificato ovvero nel caso in cui la notifica sia avvenuta a mezzo posta della copia autentica della sentenza spedita allegando copia della ricevuta di spedizione in uno all’avviso di ricevimento;

**Per quanto concerne il termine lungo di impugnazione di 6 mesi**, lo stesso decorre dalla data di deposito del testo integrale della sentenza, che deve avvenire entro 30 giorni dalla data di deliberazione; **sulla sentenza depositata viene apposta l’attestazione della data e firma a cura del segretario**. Tale adempimento è importante ai fini della decorrenza dei termini di impugnativa**. Può capitare che sulle sentenze vi siano date di deposito discordanti**, in questo caso si deve considerare la data più recente in virtù del principio di affidamento.

**Decorsi i 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza non sarà più possibile alcuna impugnazione**. L’unica eccezione è costituita dall’ipotesi in cui la **parte dichiarata contumace** in giudizio **dimostri** di non aver avuto cognizione del processo per nullità della notificazione del ricorso e della relativa comunicazione dell’avviso di fissazione dell’udienza.

**Ai fini della tempestività dell’impugnativa** si considera la data di spedizione dell’appello e non la data di ricevimento del plico da parte dell’Ente impositore.

**Inoltre**, nonostante talune pronunce di maggior favore per il contribuente, bisogna precisare che **per evitare problematiche di inammissibilità del ricorso con asserita inesistenza della notifica a mezzo posta, quest’ultima deve effettuarsi obbligatoriamente a mezzo del servizio postale universale fornito dall’Ente Poste Italiane spa** (*cfr. Cassazione ordinanza 18/12/2014, Cassazione n. 2922 del 13 febbraio 2015, Cassazione n. 2922/15*). Invero, la predetta problematica nell’ambito del PTT non ricorrerà molto spesso.

È utile ricordare che nell’ambito del processo tributario trova espressa applicazione **il principio della consumazione del potere di impugnazione** come disposto dall’art. 60 del D.lgs. 546/92, il quale dispone che, laddove sussistano vizi di inammissibilità dell’appello, la riproposizione del ricorso potrà avvenire alle seguenti condizioni:

1. Prima della declaratoria di inammissibilità
2. Entro i termini di impugnazione. A tal proposito la Corte di Cassazione con sentenza n. 12084/16 ha formulato il seguente principio di diritto “La notifica di un primo atto di appello ( o ricorso per cassazione) avvia una dinamica impugnatoria al fine di pervenire alla definizione della lite e dimostra conoscenza legale della sentenza da parte dell’impugnante. Ne consegue che qualora questi prima che sia giunta declaratoria di inammissibilità ed improcedibilità, notifichi una seconda impugnazione, quest’ultima deve risultare tempestiva in relazione al termine breve decorrente dalla data di proposizione della prima impugnazione “. Pertanto, alla luce di quanto stabilito dalla Suprema Corte, la riproponibilità del gravame dovrà avvenire entro i 60 giorni dalla proposizione dell’impugnativa inammissibile, ovvero, se tale termine scade dopo il termine lungo, entro tale ultima data.

6.3 La procedura dell’appello

Nel presentare il ricorso in appello, riveste importanza fondamentale l’esatta individuazione della **competenza territoriale** come disposto dall’art. 4, comma 2 del D.lgs. n. 546/92 il quale dispone che *“le Commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle Commissioni tributarie provinciali che hanno sede nella loro circoscrizione*”.

Sicuramente l’individuazione della Corte di Giustizia Tributaria Di II grado competente determina minori problematiche rispetto a quelle che possono sorgere in primo grado. Infatti, una volta determinata la competenza del giudice tributario di primo grado quella in secondo grado è consequenziale. Per individuare esattamente la competenza, è sufficiente verificare se la sede della Corte di Giustizia tributaria I grado ricade nella circoscrizione della Corte di Giustizia tributaria di II grado adita, facendo attenzione all’eventuale esistenza di sezioni staccate.

Per degli esempi esplicativi rinviamo il lettore alla tabella n. 2 del capitolo 1.

Per **la Forma dell’appello** i requisiti, a pena di inammissibilità, sono elencati nell’art 53 D.lgs. 546/92 e sono:

* L’indicazione della Corte di Giustizia tributaria adita
* L’indicazione dell’appellante
* L’indicazione delle altre parti appellate
* Gli estremi della sentenza impugnata
* L’Esposizione sommaria dei fatti
* L’oggetto della domanda
* I motivi specifici dell’impugnazione

Secondo la giurisprudenza di legittimità **l’inammissibilità è sanzionata esclusivamente** “*…omissis… tutte le volte (vi sia la mancanza degli elementi indicati N.d.A.) sia causa assoluta di incertezza assoluta al riguardo*”. Nel senso che **non basta la semplice omissione ma è necessario che i medesimi elementi non siano evincibili anche indirettamente dalla documentazione prodotta in giudizio,** (*cfr. Cassazione n. 6359/2008, n. 7804/2000*). Emblematica in tal senso è la sentenza della Corte n.6084/2001 che ha statuito l’impossibilità di dichiarare l’inammissibilità per erronea indicazione della sentenza impugnata allorquando i relativi riferimenti possono essere individuati con certezza nel contenuto dell’appello.

L’oggetto della domanda consiste nella richiesta di rettifica ovvero annullamento della sentenza impugnata di primo grado.

Riveste particolare importanza l’articolazione dei specifici motivi dell’impugnazione.

Preme, innanzitutto, evidenziare che **sussiste il divieto di *ius novorum, ovvero non è possibile enunciare (nuovi) motivi di impugnazione ulteriori, rispetto a quelli presenti nel ricorso di I grado.*** I motivi specifici devono consistere in una **puntuale** e **chiara** elencazione delle ragioni di fatto e di diritto per le quali si chiede l’annullamento del provvedimento avverso. Non è sufficiente il mero richiamo alle motivazioni già addotte in primo grado occorre invece una specificità ed un ulteriore sviluppo delle argomentazioni svolte, chiarisce la Corte che “*nei motivi del gravame, sia pur sommariamente indicati, deve essere pur sempre possibile identificare il nucleo di censura rivolta ad una precedente pronuncia giurisdizionale …omissis…Donde consegue la necessità che quei motivi, per essere tali, siano riferibili a detta precedente decisione e consente di comprendere quali sono i punti della medesima decisione che l’impugnante vuole sottoporre a nuova valutazione da parte del giudice d’appello e quali le ragioni per le quali egli non condivide, su quei punti, la motivazione di detta decisione” (cfr. Cassazione n. 2967/81, Cassazione n. 3542/89, 10860/94).* Bisogna infine osservare che un recente orientamento si è posto in maniera meno intransigente ammettendo la possibilità di ribadire e reiterare in appello le stesse ragioni e motivazioni sulla legittimità del proprio operato così come dedotto in sede di primo grado, *(cfr. Corte di Cassazione n. 1200 del 22 gennaio 2016*).

**È precluso al giudice il riesame di quei punti della sentenza non specificatamente impugnati, rispetto ai quali la sentenza stessa diviene definitiva, (effetto devolutivo).**

*ESEMPIO*

*Si pensi ad un ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria in cui si chiedeva al Collegio l’annullamento della cartella per determinati vizi formali ed in subordine la riduzione delle sanzioni. Il Collegio nel PQM riduceva le sanzioni ma riteneva comunque valida la cartella con compensazione delle spese. Ad un eventuale appello dell’Ufficio per chiedere il riesame dei punti in cui si è registrata la soccombenza parziale, bisognerà proporre appello incidentale e non depositare delle semplici controdeduzioni.*

**In sintesi, si potrà osservare che, sebbene recente giurisprudenza di legittimità ammette la mera riproposizione e reiterazione di motivi già dedotti, è buona norma anche nell’ottica di un’ottimale strategia processuale indicare i motivi di censura del provvedimento del giudice di *prime cure.*** Inoltre, sarà necessario riproporre le eccezioni non accettate dal giudice di prima cure nell’eventualità di una soccombenza parziale, invero la mancata proposizione vale come giudicato con rinuncia alle stesse.

Schema tipo appello

****

**(**[**clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15482/schema-tipo-appello-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

**ALLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI II GRADO DI \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**RICORSO IN APPELLO**

**CON ISTANZA DI TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA**

**\*\*\*\*\*\*\*\*\***

Per il Sig. **\_\_\_\_\_\_\_\_**, nato a \_\_\_\_\_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, con domicilio fiscale in \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, C.F. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, rappresentato e difeso per procura a margine (o in calce) del presente atto da \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (**CF**: \_\_\_\_\_\_ – **fax** \_\_\_\_\_\_\_\_ iscritto All'Albo dei\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_di\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_– **indirizzo di posta elettronica certificata**: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_), presso il cui studio in \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, ha eletto domicilio,

***Appellante***

**Nei confronti**

dell’Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di \_\_\_\_\_\_, in persona del direttore e legale rappresentante *pro tempore*

***Appellata***

**Per ottenere**

L’integrale riforma della **sentenza n. \_\_\_\_\_\_\_\_** emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria I grado di \_\_\_\_\_\_\_\_ – Sez. \_\_\_\_ e depositata in data \_\_\_\_\_\_ nell’ambito del procedimento R.G. \_\_\_\_\_, notificata/non notificata (*è opportuno indicare se la sentenza che si impugna è stata notificata o meno per capire se decorre il termine breve per impugnare – 60gg dalla notifica – o il termine lungo – 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza*).

**Premessa**

(*Sintetizzare brevemente la vicenda processuale di primo grado che ha portato all’emanazione della sentenza impugnat*a).

\*\*\*

La sentenza in questione appare del tutto erronea ed illegittima e dovrà pertanto essere riformata totalmente, con conseguente accoglimento dell’originario ricorso introduttivo.

In proposito, richiamando tutte le deduzioni ed eccezioni formulate nel corso del giudizio di primo grado (quivi da intendersi integralmente riportate e trascritte), si chiede l’accoglimento del presente appello per i seguenti motivi di

**DIRITTO**

(n.d.A. *Indicare gli specifici motivi di appello della sentenza di primo grado, ricordando che, in tale fase, vige il divieto di introduzione di nuovi motivi di ricorso – divieto del c.d. ius novorum e che la mancata riproposizione di talune eccezioni rende le stesse definite e non più proponibili; si consiglia, inoltre, di non dilungarsi troppo e di rispettare l'ambito delle questioni già proposte per evitare eccezioni di inammissibilità tendenti a riqualificare le argomentazioni come nuovi motivi. Si rammenta che è necessaria l'argomentazione dei motivi di doglianza del ragionamento logico e giuridico della decisione di I grado per evitare la facile proposizione di eccezioni di inammissibilità per mancanza dei specifici motivi di appello*).

**\*\*\*\*\***

In base alle deduzioni ed eccezioni sopra formulate l’odierno appellante, come sopra rappresentato e difeso, chiede che, in accoglimento del presente appello, venga totalmente riformata la sentenza n. \_\_\_\_\_\_\_\_ emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria I grado di \_\_\_\_\_ – Sez. \_\_\_\_ - R.G. \_\_\_\_\_, e conseguentemente che l’avviso di accertamento originariamente impugnato venga dichiarato nullo, o annullato.

Il tutto con vittoria di spese ed onorari del doppio grado di giudizio con distrazione a favore del procuratore anti statario a norma dell'art. 93 c.p.c. ( *n.d.A. Si noti che la richiesta di distrazione delle spese ed onorari a favore del procuratore è possibile anche in II grado, allorquando non sia stata proposta nel ricorso di I grado. Questa dizione è eventuale e va apposta nella sola ipotesi di anticipo di spese e/o onorari non riscossi*)

**CHIEDE LA DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA.**

Si allegano i seguenti documenti già richiamati nel testo:

**Allegato 1:** sentenza n. \_\_\_\_ della C.T.P. di \_\_\_\_ – Sez. \_\_\_, depositata il \_\_\_\_\_\_;

**Allegato 2:** \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_;

**Allegato 3:** Etc.

Ai fini della normativa sul contributo unificato (introdotta nel processo tributario con D.L. n. 98 del 6 luglio 2011) si dichiara che il valore della presente causa è di € \_\_\_\_\_\_\_, quindi ricompreso tra € \_\_\_\_ ed € \_\_\_\_\_ e dunque il relativo contributo ammonta ad € \_\_\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_\_, lì \_\_\_\_\_\_\_ 2012 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(Sottoscrizione del difensore)

PROCURA

Delego il xxxxxxxx, domiciliato in xxxxx alla xxxxxxxxx a rappresentarmi difendermi in ogni fase e grado del presente giudizio, compresi quelli di opposizione, conferendo ogni e qualsiasi facoltà di legge, ivi comprese quelle di transigere, conciliare, rinunciare, riscuotere somme, rilasciare quietanze, chiamare terzi in causa, concludere nei loro confronti ed eventualmente nominare sostituti e rinunciare al giudizio. Reso edotto e, chiaramente informato dei suoi diritti e che il trattamento dei dati avverrà solo ed esclusivamente in esecuzione al mandato di cui sopra, presta completo e informato consenso, coerentemente con le previsioni del combinato disposto dell’art. 13 e segg. del Regolamento UE 679/2016 (GDPR) e degli artt. 13-23 del D.lgs. 196/03, all’utilizzo ed al trattamento dei suoi dati personali.

Presta altresì assenso alla permanenza negli archivi cartacei e/o informatici dello studio legale, degli atti contenenti dati personali, anche per un periodo di tempo superiore a quello strettamente necessario all’espletamento del mandato oggi conferito, assumendo fin d’ora per rato e valido il suo operato.

Data\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Firma………………...

La sottoscrizione è autentica (Rag/Dott./Avv.)

…………………………….

IL RICORSO DEVE ESSERE CORREDATO DI ATTESTAZIONE DI CONFORMITA’:

Il sottoscritto difensore dott./avv.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ attesta, ai sensi dell’art. 22, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992 che la presente copia del ricorso in appello, *(n.d.A. Il numero di copie da depositare è pari a quelle convocate nel giudizio di I grado* *ovviamente ciò vale per la costituzione in modalità cartacea e non secondo le nuove norme del PTT)* depositata presso Codesta On. Le Corte di Giustizia tributaria di II grado, è conforme a quella consegnata/spedita all’Ufficio dell’Agenzia delle entrate, Direzione I grado di \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(Sottoscrizione del difensore)

6.4. Le controdeduzioni e l’eventuale appello incidentale

La parte nei confronti della quale è proposto appello se vuole svolgere un ruolo processuale attivo deve costituirsi in giudizio entro sessanta giorni depositando le proprie controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio. Il termine decorre dal giorno in cui l’appello è stato notificato, ricevuto o consegnato. Nelle controdeduzioni l’appellato:

* Espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dall’appellante
* Indica le prove di cui intende avvalersi
* Propone eccezioni processuali e di merito non rilevabili d’ufficio
* Fa istanza per la chiamata di terzi in causa

L’appellato in uno alle controdeduzioni può proporre anche appello incidentale in tante copie quante sono le parti in giudizio. L’appello incidentale può essere proposto solo da chi vi abbia interesse, ovvero dalla parte che sia rimasta soccombente su qualche punto della controversia di primo grado.

**La parte che ha interesse alla conferma della sentenza impugnata** non potrà proporre appello incidentale.

**L’appello Incidentale** si considera **tempestivo** se presentato entro i termini utili per proporre appello principale**,** mentre si considera **tardivo** l’appello incidentale presentato entro 60 giorni dalla comunicazione dell’appello principale**. In quest’ultimo caso,** l’unica effetto di rilievo sarà che la sorte processuale sarà legata a doppio filo all’appello principale. Nel senso che una eventuale declaratoria di inammissibilità dell’appello principale pregiudica altresì l’efficacia dell’appello incidentale tardivo**.**

**Si tenga, d’altro canto, presente un orientamento minoritario della Cassazione** (*cfr. Cass. n. 6734/2015*) il quale, in caso di costituzione tardiva della parte resistente, sostiene che quest’ultima “*decade dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d’ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa*”.

6.5 Modalità di proposizione dell’appello

Una volta redatto il ricorso in appello per instaurare il giudizio sarà necessario proporlo nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di I grado con le stesse modalità di presentazione del ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria I grado. Nel giudizio si osserveranno, salvo siano incompatibili, le stesse disposizioni previste per il giudizio di I grado.

Per la notifica dell’atto di appello si seguiranno le disposizioni dell’art. 16, co. 2 e 3, D.lgs. 546/1992 il quale prevede che l’atto di appello possa in alternativa essere:

* **Spedito** in originale in plico senza busta con raccomandata A.R., all’ufficio finanziario o all’Ente Locale o all’Agente di Riscossione
* **Consegnato** all’Ufficio o all’Ente Locale che ne rilascia ricevuta attraverso un timbro sulla copia o utilizzando un documento a parte
* **Notificato** in doppio originale all’Ufficio, all’Ente Locale, all’Agente di riscossione tramite ufficiale giudiziario secondo le norme degli art. 137 e segg. C.p.c.

**Entro 30 giorni** dalla proposizione dell’appello, l’appellante dovrà **costituirsi in giudizio** secondo le modalità previste dai primi 3 commi dell’art. 22 D.lgs. 546/92. Quindi dovrà depositare o spedire in plico senza busta raccomandata A.R. alla Corte di Giustizia tributaria di II grado:

* Copia dell’atto di appello in carta semplice spedito alla controparte in uno con copia della ricevuta della raccomandata e del relativo avviso di ricevimento, ovvero,
* Copia dell’atto di appello in uno alla ricevuta di consegna diretta, ovvero,
* Originale dell’atto di appello notificato per il tramite dell’Ufficiale Giudiziario
* La nota di iscrizione al Ruolo contenente tutti gli elementi identificativi della controversia ed il cui modulo è reperibile all’indirizzo <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/modulistica>
* Contributo Unificato

**Il termine si calcola** non computando il giorno iniziale ma conteggiando il giorno finale. **Nell’ipotesi in cui l’appello è stato proposto mediante spedizione postale o consegna diretta** bisognerà attestare **la conformità all’originale dell’atto depositato** o spedito alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria Di II grado. **La mancanza di conformità sostanziale** integra l’inammissibilità del gravame mentre **l’omessa indicazione della dichiarazione di conformità** costituisce mera irregolarità formale regolarizzabile mediante il confronto tra i due esemplari. (cfr. Cass. N. 14430 /05)

6.5.1 Quadro sinottico delle fasi principali dell’appello

**DISPOSITIVO DI SENTENZA C.G.T CON SOCCOMBENZA TOTALE O PARZIALE**

**PREDISPOSIZIONE DELL’APPELLO** ALLA C.G.T. COMPETENTE

**TERMINE PERENTORIO**

*Entro 60 giorni dalla notifica della sentenza di I grado*

*Entro 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza*

-

**NOTIFICA ALLA PARTE APPELLATA** ( UFFICIO O CONTRIBUENTE ) DEL RICORSO APPELLO

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL’APPELLANTE**:

Ricorso in originale se notificato tramite Ufficiale Giudiziario

Copia Ricorso con attestazione di conformità all’originale notificato alla controparte comprensivo di copia Raccomandata a/r ed attestazione di ricevimento, ovvero ricevuta di presentazione diretta

Nota di deposito con attestazione pagamento CU

**FASCICOLO PROCESSUALE**

Motivi specifici

Effetto devolutivo

Divieto di Ius Novorum

Chiesto e pronunciato

Caratteristiche dell’’appello

**TERMINE PERENTORIO**

*Entro 60 giorni dalla notifica appello principale per l’appello incidentale*

**TERMINE PERENTORIO**

*Entro 30 Giorni dalla spedizione. Senza computare giorno iniziale*

**COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL’APPELLATO**

**Deposito Controdeduzioni** in tante copie quante sono le parti in giudizio;

Ovvero laddove si reputi opportuno

**Appello incidentale** in caso di soccombenza parziale in tante copie quante sono le parti in giudizio;

6.6 Un Caso Pratico - Controdeduzioni all'Appello dell'Agenzia delle Entrate per sentenza favorevole di annullamento iscrizione a ruolo per omessa notifica del preavviso di cui all'art. 36 bis d.p.r. 600/72 e 54 bis d.p.r.633/72

6.6.1 Premessa

È noto che una volta inviata la propria dichiarazione dei redditi, l'Agenzia delle Entrate effettuerà dei controlli sulla stessa a norma degli art. 36 bis d.p.r. 600/72 per le imposte dirette e art. 54 bis d.p.r. 633/72 per l'iva. Nello specifico l'art. 36 bis dispone ai fini del controllo delle dichiarazioni, che l'Agenzia delle Entrate

“**1.** Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché' dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.

**2.** Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

1. correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
2. correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
3. ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
4. ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
5. ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
6. controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

**2-bis.** Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. **Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione**...omissis”. Mentre all'art. 54 bis in ambito iva si dispone che l'Agenzia “Avvalendosi di procedure automatizzate l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti. 2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a:

* correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte;
* correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
* controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché' dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma. 2-bis. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta, da eseguirsi ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, degli articoli 6 e 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, nonché dell'articolo 6 della legge 29 dicembre 1990, n. 405.

1. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, ***l'esito della liquidazione è comunicato ai sensi e per gli effetti di cui al comma 6 dell'articolo 60 al contribuente, nonché' per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali***. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso puo' fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione...omissis**...”. *A corollario degli articoli citati vi è l’art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (rif. Statuto dei diritti del Contribuente*)** il quale prevede che “***Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l’Amministrazione Finanziaria deve invitare il contribuente****, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti…omissis…*sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”.

Quindi, come si rileva dalle parti evidenziate e sottolineate degli articoli citati si prevede la preventiva comunicazione al contribuente prima dell'iscrizione a ruolo. La *querelle* nasce dal fatto che sovente accade che l'agenzia iscriva direttamente a ruolo il risultato della liquidazione chiedendo le maggiori imposte, maggiorate delle sanzioni al 30%, aggio ed interessi. Ne è sorto un annoso contenzioso, in cui da una parte il contribuente eccepiva l'annullamento della cartella non preventivamente preceduta da regolare preavviso di liquidazione, dall'altra l'agenzia ha sostenuto la correttezza del proprio operato e suffragandolo con diverse argomentazioni.

Nello specifico, **l'agenzia dà un'interpretazione restrittiva e letterale della normativa**, sostenendo nella maggioranza delle controversie che la predetta comunicazione ovvero la convocazione del contribuente per fornire i necessari chiarimenti risulta necessaria esclusivamente **allorquando** esistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. La posizione dell'Agenzia è suffragata anche da pronunce non isolate della giurisprudenza di legittimità tra le quali ricordiamo la n.17396/2010, n. 26136/2010, n. 26316/2010, n.545/2014, n 8154/2015. Significativa la pronuncia della Cass. N. 26316 del 29 dicembre 2010 che così motiva *“****È legittima la cartella di pagamento che non sia preceduta dalla comunicazione dell’esito della liquidazione prevista dal comma 3 del Dpr 29 settembre 1973 n. 600, art 36 bis,*** *sia perché la norma non prevede alcuna sanzione in termini di nullità, per il suo inadempimento, sia perché tale comunicazione, avendo la funzione di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, è un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell’interessato ed esula, quindi dall’ambito dell’esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell’emittenda cartella di pagamento*”. Meglio precisa i termini della questione la sentenza n. 8154/2015 la quale afferma che l’avviso bonario deve essere comunicato al contribuente a pena di nullità, quando, in ossequio al summenzionato art. 6 comma 5 della legge 27 luglio 2000 n. 212, sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione consistenti nella “…omissis… **esistenza di incerte e rilevanti questioni interpretative, situazione quest’ultima che non ricorre necessariamente nei casi …omissis…di rettifica di errori materiali o di mera constatazione della difformità tra imposta dovuta, esposta in dichiarazione e somme effettivamente versate all’Erario**”.

**Ad esempio,** nell’ipotesi di un semplice omesso versamento iva, l’iscrizione a ruolo senza la preventiva comunicazione non risulterebbe viziata. Vi è da considerare, d'altro canto, quanto disposto dall’art. 2, comma 2, D.lgs. 18 Dicembre 1997 n. 462 il quale dispone la riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative dovute nonché del computo degli interessi fino all’ultimo giorno del mese antecedente a quello dell’elaborazione delle sanzioni nel caso in cui il contribuente adempia al pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dalla comunicazione ovvero dall’atto di autotutela. **Ne deriva la fondatezza di una questione di diritto che sostenga la necessarietà della comunicazione preventiva in tutti i casi, al fine di assicurare al contribuente la facoltà di un pagamento ridotto, oltre la possibilità di compensare il debito con crediti spettanti in uno ad una congrua rateizzazione.** *(in senso conforme cfr. in senso conforme ex multis cfr. Ctp Caltanissetta n. 674 17 settembre 2015, Ctr Lazio n. 42 del 23 marzo 2011, Cass. 1802/2006 e Cass. 907/2002, in senso contrario però si veda ad esempio Cass. 26316/2010).*

6.6.2 Il Caso

Il contribuente riceve il 07/04/2008 cartella esattoriale per euro 67.379,07 oltre compensi di riscossione per euro 3.133,13 ed euro 5,88 per diritti di notifica per ritardato pagamento dei versamenti iva in relazione alle liquidazioni iva mensili. Il contribuente non ha ricevuto la preventiva comunicazione ex art. 54 bis del D.p.r. 633/1972 che gli avrebbe consentito di usufruire del pagamento in misura ridotta di sanzioni per euro 21.565,00 oltre interessi per euro 2.684,07 fino alla data della comunicazione ex art. 2, comma 2, D.lgs. 462/97.

Veniva presentata un’istanza di sgravio all’Ufficio competente al fine di ottenere in autotutela lo sgravio delle somme indebitamente richieste ed evidenziando che il contribuente mai aveva ricevuto la comunicazione bonaria, (peraltro in precedenza le predette comunicazioni venivano recapitate con posta ordinaria). L’ufficio non dava alcun esito alla richiesta, pertanto, essendo la controversia superiore ad euro 20.000,00, entro i 60 giorni dalla notifica si proponeva direttamente ricorso alla Corte di Giustizia tributaria competente secondo lo schema allegato nelle pagine seguenti.

La Ctp accoglieva parzialmente il ricorso ritenendo non annullabile la cartella ma riconoscendo la riduzione massima delle sanzioni. L’ufficio proponeva appello con censura della sentenza nella parte in cui riduce le sanzioni irrogate dei 2/3 per i seguenti motivi specifici:

1. Error in judicando
2. Falsa ed errata interpretazione di legge
3. Contraddittorietà della motivazione

Il fondamento principale dell’appello era l’insussistenza di qualsiasi norma che permettesse la riduzione delle sanzioni e circoscriveva tale possibilità al solo caso di pagamento entro i 30 giorni dalla comunicazione di irregolarità. Motivava, quindi, che la decisione di I grado si rivelava frutto di un errata lettura ed interpretazione della normativa vigente in quanto riduceva la pretesa erariale in assenza dei “normali” presupposti necessari a ciò e senza indicare, comunque, gli elementi normativi di legittimità a base della decisione.

Il contribuente era risultato soccombente parzialmente in quanto la Corte di Giustizia Tributaria di I grado adita pur riducendo le sanzioni irrogate non annullava la cartella. Considerate le nuove pronunce di legittimità che si erano nel frattempo registrate in materia, e per ragioni di economia processuale, si decideva di non proporre appello incidentale ma depositare solo un atto di controdeduzioni. La Ctr confermava anche in secondo grado la riduzione delle sanzioni, l'ufficio proponeva ricorso in Cassazione.

Modello di Ricorso alla Corte di Giustizia Trib. di I grado per iscrizione a ruolo non preventivamente preceduta da avviso bonario

****

**(**[**clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15483/modello-ricorso-tribunaleigrado-per-iscrizione-ruolo-non-preceduta-da-avviso-bonario-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

**RICORSO**

Alla CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA I GRADO di …..

Via….

\*\*\*

**Oggetto**: Ricorso ai sensi dell’art. 18 segg., D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, avverso la cartella di pagamento n……. emessa a seguito di iscrizione a ruolo n……

Istanza di trattazione in pubblica udienza, ai sensi dell’art. 33, co. 1, D.lgs. 546/1992.

\*\*\*

Il sottoscritto Sig.……….residente in …………, Via………….., Codice fiscale……………., pec ……………, rappresentata e difesa, in forza di procura in calce al presente ricorso, dal Dott./Avv./Rag…….. (pec……………; fax………), nato a …………il…………., codice fiscale………………., iscritto all’Albo …………..,

- *ricorrente*

**CONTRO**

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di …………..,

in persona del Direttore e legale rappresentante *pro-tempore*

- *convenuto*

e (in presenza anche di vizi propri della cartella)

Agente della riscossione per la Provincia di …..

- *convenuto*

**AVVERSO**

Iscrizione a ruolo n…….. a cui è seguita la notifica della Cartella di pagamento n. ……,

**PREMESSO CHE**

* in data …….veniva notificato, nei confronti del ricorrente, la cartella di pagamento n. ……..…(**allegato 1**);
* l’atto di cui alla linea precedente non è stato preceduto dalla comunicazione di irregolarità di cui all’art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 e/o art. 54 bis d.p.r. 633/72;
* la pretesa fiscale attiene alle sanzioni per ritardato pagamento dei seguenti versamenti iva periodici: \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\* relativi alla dichiarazione dei redditi mod. Unico….., regolarmente presentata per il periodo d’imposta……;
* con la rettifica della dichiarazione, l’Ufficio richiede al contribuente il versamento delle seguenti maggiori imposte, con l’aggiunta di sanzioni ed interessi:

Tutto ciò premesso, il Sig.……

**RICORRE**

innanzi a codesta Onorevole Corte di Giustizia tributaria contro il ruolo e la cartella di pagamento indicati in premessa, per i seguenti

**MOTIVI**

Preliminarmente si partecipa il collegio giudicante che il presente ricorso viene presentato anche ai sensi dell’art. 19, comma 3 d.lgs. 546/92 per vizi propri del ruolo, incorporati nell’atto oggetto della presente controversia. Questa difesa intende, altresì, richiamare l’attenzione del collegio giudicante su una questione pregiudiziale di diritto, e fa osservare quanto segue

**P.Q.M.**

1. **Eccezione di nullità della cartella di pagamento impugnata, per palese violazione del combinato disposto degli art. 36/bis d.p.r. n. 600/73 e/o ex art. 54 bis d.p.r. 633/72 e dell’art. 6, comma 1 e 5 Legge n. 212/2000 da imputare all’Agenzia delle Entrate di**

**\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\***

La pretesa tributaria portata dalla cartella di pagamento “de qua”, trova la propria genesi dalla liquidazione delle imposte indirette per l’anno di imposta \*\*\*\*\* ed è mirante al recupero delle imposte dichiarate e versate in ritardo. Ciò precisato, si aggiunge che l’Ufficio avversario ha proceduto alla riscossione coattiva delle imposte, delle sanzioni e degli interessi, disattendo il contenuto delle citate norme ed ha palesemente violato il disposto normativo**, inficiando di nullità tutto il procedimento di liquidazione e la successiva riscossione.** Più precisamente, ha consumato un vizio durante l’azione della liquidazione, in quanto non ha comunicato l’esito della liquidazione della dichiarazione, adempimento prodromico della riscossione a titolo definitivo delle imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti. Infatti, l’art. 36 bis d.p.r. 600/73 ed art. 54 bis d.p.r. 600/73 rubricato “Liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni” così dispone:

* Al comma 1: << Avvalendosi di procedure automatizzate, l’amministrazione finanziaria procede, entro l’inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all’anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituiti>>
* Al comma 2: <<Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, …omissis…l’A.F. provvede a: …omissis…f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, …omissis… a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d’imposta>>;
* Al comma 3: <<Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l’esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d’imposta>>

Parimenti, l’art. 6 della Legge n. 212./2000, rubricato “Conoscenza degli atti e semplificazione” così recita:

* Al comma 1 <<L’amministrazione finanziaria deve assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati (*nel caso in specie il ruolo o il suo procedimento di formazione N.d.R.*) A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione …omissis…Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari >>
* Al comma 5 <<Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni l’amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti…omissis…Sono nulli tutti i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma>>

Concludendo sul punto, è agevole per questa difesa dimostrare che dal quadro normativo richiamato emerge:

* Che il carattere preliminare dell’esito della liquidazione è connaturale al suo inserimento entro una sequenza procedurale previsto dalla normativa tributaria;
* Che tale comunicazione e riconducibile alla figura della “condizione di procedibilità”

Da tale inadempimento consegue l’espressa nullità prevista dalla norma di tutto il procedimento di liquidazione e di riscossione come confermato dalla recente sentenza della Corte di Cassazione del 13.7.2015 n. 14544 che ha affermato la nullità della cartella di pagamento non preceduta dall’avviso bonario ex art. 1, comma 412 della L. 311/2014.

Osservi, inoltre, il Collegio giudicante che la comunicazione degli art. 36 bis e 54 bis è necessaria per consentire al contribuente un pagamento ridotto delle sanzioni e degli interessi, nonché di usufruire della possibilità di un pagamento rateizzato e di utilizzare, laddove disponibili, crediti in compensazione del pagamento previsto, (*cfr. Ctr Lazio sentenza 23 marzo 2011 n. 42, Ctp Milano sent. 6300/25/16, Ctp Reggio Emilia sent. N. 237/2/2916*)

**P.Q.M.**

Voglia l’On. Le Corte di Giustizia Tributaria I grado adita accertare quanto sopra, e dichiarare:**1**) nulla e/o annullabile la cartella di pagamento impugnata per palese violazione del combinato disposto degli art. 36 bis d.p.r. 600/73 e dell’art. 6, co.1 e 5 Legge 212/2000 in quanto non è stato comunicato al contribuente l’esito della liquidazione della dichiarazione e di conseguenza non osservando il procedimento cognitivo previsto dalle citate norme, si sono resi nulli gli atti conseguenti l’iter formativo del ruolo con vittoria di spese ed onorari con distrazione al procuratore anti statario; **2**) nulla e/o annullabile la cartella per violazione dell’art. 7 comma 2 legge 212/2000 con vittoria di spese ed onorari con distrazione al procuratore anti statario; **3**) nel merito e senza rinuncia delle questioni pregiudiziali la massima riduzione delle sanzioni irrogate e da irrogare.

Salvis iuribus

Schema controdeduzioni in appello

**(**[**clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15485/schema-controdeduzioni-in-appello-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

Alla Corte di Giustizia Tributaria Di II grado di \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Oggetto: Controdeduzioni all’appello**

Per .....………… ………. nato a …………. il ………………. C.F………….. rappresentato per delega in calce di questo ricorso dall’Avv\Rag.\Dott. ………. nato a …………. il ………………. iscritto all'Albo ………….. con studio in ………………….. alla via …………………………….. n. ….., cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato, C.F. …..............................Pec...............................

PREMESSO

che in data …..al contribuente è stato notificato il ricorso avverso l’atto ………………, avente per oggetto il seguente tributo ………………..che la Corte di Giustizia Tributaria di I grado con la decisione n……………………. accoglieva il ricorso con la seguente motivazione ………………..

Che contro tale sentenza l'Ufficio ha proposto appello i seguenti motivi ………………………..

SI COSTITUISCE IN GIUDIZIO

contro ……………………………….

PREMESSO

Che in data\*\*\*\*\*\*\*\*la ditta\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*presentava all’Agenzia delle Entrate con raccomandata a.r. prot.\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*istanza di sgravio per il 2/3 della sanzione iscritta a ruolo per un ritardo di versamento dell’iva periodica. Nello specifico si faceva rilevare di non aver ricevuto ALCUNA comunicazione evidenziante l’irregolarità dei versamenti “de qua “e di averlo così privato della possibilità di usufruire della riduzione ad 1/3 delle sanzioni che la normativa vigente ex art. 60 Dpr 633/72 e s.m. ed ii.ii. ed art. 2 Dlgs. 462/97 nonché di poter verificare l’esistenza dei versamenti iva richiesti. All’istanza predetta l’Ufficio non forniva alcuna risposta. Avverso il silenzio rifiuto il contribuente faceva ricorso al Giudice di prime cure laddove si stigmatizzava il comportamento dell’Agenzia delle Entrate quale totalmente vessatorio e noncurante di un rapporto trasparente con il contribuente a dispetto delle disposizioni di cui all’art. 6 ed art. 10 Legge 212/2000 (Statuto dei diritti del Contribuente). Peraltro, voglia l’On.le Corte di Giustizia Tributaria considerare le recenti sentenze CTR Puglia n. 103/08/2011 e CTP Lodi n. 180/02/2010 del 1.12.2010 le quali chiariscono in maniera definitiva che i principi di collaborazione, tutela della buona fede ed affidamento sanciti dallo Statuto del Contribuente prevalgono sui formalismi giuridici nei rapporti con il fisco. Peraltro, nel caso di specie alcuna violazione di tipo formale è imputabile al contribuente, lo stesso non ha potuto usufruire della riduzione delle sanzioni in quanto non ha avuto notizia della comunicazione di irregolarità. L’assenza della comunicazione è confermata dal fatto che l’appellante non ha prodotto alcuna prova dell’aver effettuato la comunicazione prescritta. L’assenza di comunicazione ha privato, conseguentemente, il contribuente di poter usufruire di una facoltà concessa da una precisa previsione di legge ossia l’art. 2 del dlgs 462/97 in uno alla possibilità di un pagamento rateizzato. Emblematiche in tal senso le statuizioni della recente giurisprudenza di legittimità, tra cui si annoverano le seguenti sentenze, Ctr Lazio sentenza 23 marzo 2011 n. 42, Ctp Milano sent. 6300/25/16, Ctp Reggio Emilia sent. N. 237/2/2916.

La disposizione prevede la riduzione ad 1/3 delle sanzioni a condizione che il contribuente ottemperi ai versamenti previsti entro il termine perentorio di 30 giorni **dal ricevimento** della comunicazione. L’ufficio appellante evidenzia che l’unico modo per usufruire della riduzione della sanzioni è quello di pagare nel termine di 30 giorni. Ma l’ufficio non specifica da dove decorrono i 30 giorni. Orbene, i 30 giorni decorrono dal ricevimento della comunicazione. La qual cosa non è mai avvenuta, certo non per colpa imputabile al contribuente. Mancante il ricevimento della comunicazione, la riduzione delle sanzioni sarà sempre possibile, in quanto interesse legittimo del contribuente. Si contesta, pertanto, vivamente quanto asserito dall’Ufficio appellante allorquando afferma l’assenza dei normali presupposti per l’applicazione delle riduzioni di sanzioni e, (*n.d.A. in questa parte oltre che riproporre le argomentazioni di cui al ricorso in primo grado, si dovrà ribattere a quanto sostenuto dall’appellante ed evidenziando, laddove, possibile la mancanza di motivi specifici*)

**P.Q.M.**

SI CHIEDE

Per le predette motivazioni, **IN VIA PRINCIPALE**

1. Rigetto dell’appello principale proposto dall’Ufficio
2. Vittoria delle spese di giudizio

**IN SUBORDINE**

Nella denegata e non creduta ipotesi che l’appello dell’ufficio venisse ritenuto fondato, in via devolutiva, e per quanto occorrer possa **in via di appello incidentale e condizionato**, si contestano i seguenti capi della sentenza di primo grado per i seguenti motivi (*N.d.A. si riproporranno tutti i motivi e le eccezioni alla sentenza di I grado. OLTRE le argomentazioni logiche e giuridiche per le quali non condividiamo le conclusioni del giudice di prime cure.* ***Questa formula è consigliabile apporla in caso di soccombenza parziale, in tale ipotesi sarà necessario costituirsi nei 60 giorni***)

Si allega la seguente documentazione:

Luogo, li …… Firma

6.7 Elementi di strategia processuale

Delineati i profili dell'appello, concluderemo il capitolo con alcune considerazioni di strategia processuale utilizzabili ricorrendo al quadro normativo vigente.

6.7.1 Sentenza di rimessione alla Corte di Giustizia Tributaria per Incompetenza territoriale e Sentenza priva di sottoscrizione

Le impugnazioni di appello sono di due tipi fondamentali:

* Sostitutive
* Rescindenti

Le impugnazioni sostitutive tendono a riformare la decisione di primo grado sostituendola con una nuova decisione emessa dal Collegio giudicante di secondo grado, come ampiamente illustrato nelle pagine precedenti. Mentre, le impugnazioni rescindenti sono quelle che rimettono la causa in primo grado ovvero alla Corte di Giustizia I grado. La rimessione avviene nei seguenti casi ex art. 59, comma 1:

1. quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
2. quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
3. quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
4. quando riconosce che il collegio della Corte di Giustizia tributaria I grado non era legittimamente composto;
5. quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

*ESEMPIO*

*Ricorso contro cartella emessa dal Concessionario della Riscossione con sede in provincia di Caserta ma ruolo formato dal Comune di Portici con sede nella provincia di Napoli. Il giudice di Caserta adito dichiara la competenza di Napoli. Nella fattispecie abbiamo due alternative:*

1. *Riassumere il processo nel termine di 6 mesi presso la Corte di giustizia tributaria di Napoli*
2. *Appellare la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di I grado tributaria di Caserta contestando la dichiarazione di incompetenza pronunciata da quest'ultima*

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Nell'ipotesi sub 1) la riassunzione deve avvenire ENTRO i termini indicati dal giudice di primo grado ovvero laddove non indicato nel termine massimo di 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza ALTRIMENTI la causa si estingue. |

Nell'ipotesi sub e) bisogna distinguere i casi in cui la sottoscrizione è totalmente mancante ovvero "manchevole". Nella prima ipotesi la sentenza è affetta da nullità assoluta o non sanabile ed è necessario impugnare in appello per tornare dal giudice di prime cure per un nuovo giudizio. Nel caso invece di sottoscrizione parzialmente mancante la mancata impugnazione sana il vizio della sentenza rendendo inoppugnabili i relativi effetti. Ovviamente, se il giudizio è a noi favorevole non avremo nessun interesse ad impugnare la sentenza, (*cfr. in appendice* ***Cassazione;*** *sezioni unite civili; sentenza 20 maggio 2014, n. 11021; in senso contrario Sentenza n.17143 della sez.VI tributaria del 29/07/2014*)

6.7.2 Controdeduzioni

Come illustrato nelle pagine precedenti, qualora non è nel ns. interesse proporre appello incidentale, sarà nostra cura presentare esclusivamente delle controdeduzioni per attaccare il ragionamento logico giuridico dell’appellante. Nella fattispecie il termine di 60 giorni non è perentorio, nel caso in cui non dobbiamo produrre nuovi documenti né presentare osservazioni scritte è concesso anche la costituzione direttamente in udienza per presentare delle “controdeduzioni di stile” *(cfr. Cass. 2925/2010)*.

6.7.3 L’appello civetta

**Questa strategia può essere utilizzata quando in relazione ad un esito favorevole di I grado vogliamo tentare di forzare il passaggio in giudicato della sentenza**. L’appello incidentale è tempestivo quando è proposto nei termini per proporre l’appello principale, (entro 60 giorni dalla notificazione della sentenza ovvero entro i 6 mesi dalla data di pubblicazione di quest’ultima) **mentre** è tardivo se proposto entro 60 giorni dalla notifica dell’appello principale. Orbene, sappiamo che l’appello incidentale tardivo è comunque efficace ma l’efficacia è subordinata a quella dell’appello principale. Si può ipotizzare, quindi, volendo forzare un po’ le cose, di presentare appello principale nei confronti di una sentenza che nel complesso ci è favorevole e sperare che l’appellato confidi nel termine tardivo dei 60 giorni. Successivamente, depositeremo poi un appello principale con vizi di inammissibilità, ciò determinerà l’inammissibilità consequenziale anche dell’appello incidentale tardivo con effetto di cosa giudicata sulla controversia. Si tenga conto che nell’utilizzare la predetta strategia sarà necessario tenere conto della possibilità che il giudice possa condannare l’appellante alle spese processuali, pertanto bisognerà valutare i costi-benefici della scelta. Evidentemente, la strategia potrà convenire allorquando il valore della controversia non sia significativo.

7.

Il Giudizio di Ottemperanza

7.1 Premessa

Il Giudizio di Ottemperanza, istituto mutuato dal diritto amministrativo, è il giudizio mediante il quale il contribuente ha la possibilità di far ottemperare la pubblica amministrazione alle decisioni emesse a suo favore. È uno strumento utile al fine di assicurare l’effettivo adempimento di un obbligo derivante da una sentenza favorevole emessa da un giudice tributario. **La Corte Costituzionale con sentenza n. 419/1995 ha statuito inequivocabilmente un vero e proprio “diritto all’esecuzione” nell’ambito del processo tributario**, infatti, la Consulta chiarisce “*È evidente, in primo luogo, che tutti i soggetti di diritto, ivi compresi gli organi di rilevanza costituzionale, sono egualmente tenuti al rispetto della legge. Coerentemente, per quanto qui rileva, il principio di legalità dell'azione amministrativa (artt. 97, 98 e 28 Cost.), unitamente al principio di effettività della tutela giurisdizionale (artt. 24, 101, 103 e 113 Cost.), se da un lato affermano l'indipendenza dell'amministrazione dall'altro comportano esplicitamente l'assoggettamento dell'amministrazione medesima a tutti i vincoli posti dagli organi legittimati a creare diritto, fra i quali, evidentemente, gli organi giurisdizionali. In breve, la Costituzione accoglie il principio in base al quale il potere dell'amministrazione merita tutela solo sul presupposto della legittimità del suo esercizio, demandando agli organi di giustizia il potere di sindacato - pieno, ai sensi del secondo comma dell'art. 113 della Costituzione - sull'esistenza di tale presupposto. A ciò si aggiunga che il contenuto tipico della pronuncia giurisdizionale è proprio quello di esprimere la volontà concreta della legge o, più esattamente, la "normativa per il caso concreto", (come si è felicemente precisato in dottrina), che deve essere attuata nella vicenda sottoposta a giudizio…omissis…Ma proprio in base al già ricordato principio di effettività della tutela giurisdizionale deve ritenersi connotato intrinseco della stessa funzione giurisdizionale, nonché dell'imprescindibile esigenza di credibilità collegata al suo esercizio, il potere di imporre, anche coattivamente in caso di necessità, il rispetto della statuizione contenuta nella pronuncia e, quindi, in definitiva, il rispetto della legge stessa.* ***Una decisione di giustizia che non possa essere portata ad effettiva esecuzione (eccettuati i casi di impossibilità dell'esecuzione in forma specifica) altro non sarebbe che un'inutile enunciazione di principi, con conseguente violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione,*** *i quali garantiscono il soddisfacimento effettivo dei diritti e degli interessi accertati in giudizio nei confronti di qualsiasi soggetto; e quindi anche nei confronti di qualsiasi atto della pubblica autorità, senza distinzioni di sorta,*”

**Prima della riforma del d.lgs. del 2015 oltre al giudizio di ottemperanza era esperibile anche l'azione esecutiva**, che presupponeva l'esistenza di un diritto certo, liquido ed esigibile ex art 474 c.p.c. Pertanto, nelle ipotesi in cui mancassero i predetti requisiti, l'unica alternativa disponibile era il ricorso al giudizio di ottemperanza, a titolo esemplificativo ricordiamo le sentenze in maniera catastale ovvero le sentenze prive delle indicazioni di importo. **Il ricorso alla procedura esecutiva è stato definitivamente escluso in seguito alla riformulazione dell'art. 70, che ha espunto il riferimento alle norme dell'esecuzione forzata al I comma.** Si deve osservare che siffatta esclusione appare illogica e potenzialmente lesiva degli art. 3 e 24 della Costituzione, in quanto l'esecuzione forzata è ammissibile in ambito sia civile che amministrativo.

7.2 Oggetto del Giudizio di Ottemperanza

Oggetto del giudizio sono a norma dell’art. 70 D.lgs. 546/92 **le sentenze passate in giudicato** ed, a seguito della novella dell’art.9 comma 1, lett. gg) del D.lgs. n. 156/2015**, le sentenze provvisoriamente esecutive** che rechino condanna al pagamento di somme a favore del contribuente, ovvero in esito a ricorsi per atti relativi ad operazioni catastali e le ordinanze con cui sono liquidate le spese di giudizio in seguito a rinuncia al ricorso ai sensi dell’art. 44, co. 2 del citato decreto. Prima della predetta modifica, quindi, il ricorso era ammissibile solo per le sentenze per le quali erano scaduti i termini di impugnativa, che ricordiamo sono 6 mesi dall’avvenuto deposito della sentenza ovvero 60 giorni dall’avvenuta notifica alla controparte processuale come disposto dall’art. 324 c.p.c.

Oggetto della domanda del giudizio di ottemperanza riguarda esclusivamente questioni attinenti l'esatta esecuzione della sentenza, chiarendone il contenuto e la portata, mentre non può investire questioni di merito né nuove domande per l'attribuzione di diritti ulteriori.

**Giova evidenziare le differenze sussistenti con l'azione esecutiva civile**, mentre quest'ultima può attivarsi esclusivamente per quei provvedimenti muniti di formula esecutiva, il giudizio di ottemperanza può riguardare anche sentenze il cui PQM contenga dispositivi di mero accertamento ovvero che contengano ordini ad una successiva attività procedimentale ed in genere per i dispositivi giudiziali privi dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo.

7.3 Presupposti per il Giudizio

In seguito alla novella del d.lgs. 156/2015 i presupposti sono:

1. **Provvedimento esecutivo**: si deve trattare di un provvedimento passato in giudicato ovvero esecutivo. Si noti che l'art. 70 d.lgs. 546/92 menziona i soli provvedimenti passati in giudicato, ma si tratta di un mancato coordinamento con le modifiche apportate con il decreto del 2015
2. **Inadempimento agli obblighi**: pena inammissibilità del ricorso il rifiuto all'adempimento da parte dell'amministrazione deve assumere le caratteristiche di un **rifiuto " qualificato** ". Si possono verificare due ipotesi: **la prima** consiste nell’ipotesi in cui la sentenza contenga un termine a provvedere, **la seconda** riguarda la possibilità dell'assenza di un termine. Nel primo caso, il rifiuto ad adempiere deriva "per se" dall'avvenuto decorso del termine, mentre nel caso di assenza del termine sarà necessaria la formale messa in mora dell'amministrazione ex art. 70, co. 2 cit.

Giova rammentare che un preciso termine è implicitamente contenuto allorquando, in seguito all’accoglimento di ricorso, risulta versato un tributo in eccedenza ex art. 68 co. 2 cit il quale dispone che “…se il ricorso viene accolto …. Deve essere rimborsato d’ufficio **entro novanta giorni** dalla notificazione della sentenza. In caso di mancato esecuzione il contribuente può chiedere l’ottemperanza a norma dell’articolo 70 alla Corte di Giustizia tributaria I grado ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Corte di Giustizia tributaria di II grado…”

Concludiamo questo paragrafo evidenziando che **a norma dell’art.69, co. 1, e co 4, esiste oggi un termine generale di rimborso delle somme dovute in seguito a pronunce favorevoli contenute in sentenze che siano state notificate alla parte soccombente**. Giusto il disposto dell’art. 69, comma 2 del D.lgs. 546/92, tale termine decorre dal momento della **prestazione di un’idonea garanzia per somme superiori ai diecimila euro.**

7.4 Il procedimento

Prima di adire il giudizio è necessario rispettare una serie di fasi :

1. **Nel caso in cui non si applichi il PTT sarà necessario richiedere la copia conforme all’originale alla Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria competente**, compilando l’apposita istanza reperibile al seguente indirizzo [Giustizia Tributaria - Modulistica](https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/modulistica), e di cui si pubblica uno stralcio in figura 6.1. Il numero delle copie conformi all’originale da richiedere saranno generalmente due: una va notificata con il precetto alla parte soccombente, l’altra servirà per ottenere la copia autentica da allegare al ricorso per ottemperanza. **Se le parti soccombenti sono più di una**, le copie conformi da richiedere saranno più di due e pari al numero delle parti a cui notificare l’atto di messa in mora.

**Nella generalità dei casi la copia conforme all’originale della sentenza potrà essere estratta dal difensore dal fascicolo informatico, attestandone la conformità ex art. 25 bis del D.lgs. 546/92.** A tal fine, il difensore estrarrà copia della sentenza dal fascicolo informatico, e provvederà ad attestarne la conformità a quella estratta, successivamente potrà notificarla alla controparte ai fini dell’esecuzione ovvero ai fini della decorrenza del termine breve per l’impugnazione.

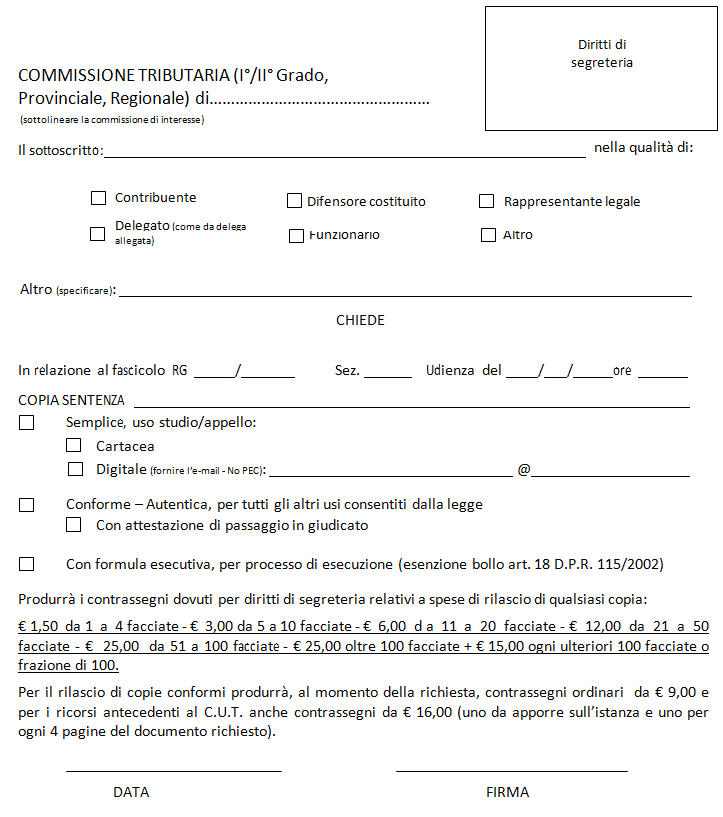
Si rammenta che non è più necessario chiedere all’Ufficio di segreteria della Corte di Giustizia Tributaria l’apposizione della formula esecutiva, in quanto l’art. 70 del D.lgs. 546/92 non ne prevede più tale obbligo.

Fig. 6.1

1. **Accertarsi della ricorrenza dei presupposti per il giudizio**: ricordiamo che consistono nella presenza di un provvedimento esecutivo o passato in giudicato, e **la presenza di un “rifiuto qualificato” della P.A**. all’adempimento al dispositivo giudiziale. Qualora non sia presente nella sentenza un termine entro cui adempiere, ovvero non risultino applicabili gli articoli 68, 69 del D.lgs. 546/92 sarà necessario **costituire in mora (vedi schema)** l’amministrazione soccombente **a mezzo di notifica esclusivamente a mezzo ufficiale giudiziario**, non sono ammesse altre modalità. Decorsi 30 giorni dall’avvenuta “Diffida ad adempiere” sarà possibile instaurare il giudizio entro i 10 anni successivi all’avvenuta costituzione in mora. La costituzione in mora non è considerata un atto processuale, ma un atto sostanziale e, pertanto, sarà necessario pagare le marche da bollo ed i diritti di notifica, oltre al contributo unificato per il giudizio. Nella prassi, si possono verificare casi in cui la cancelleria chieda il pagamento dei soli diritti di notifica, sostenendo la stretta strumentalità della messa in mora per incardinare il giudizio di ottemperanza, che richiede già l’assolvimento di un contributo unificato. Ai fini della costituzione in mora bisogna produrre un originale e tante copie quante sono le parti destinatarie.

|  |
| --- |
| COME RICHIEDERE LA NOTIFICAZIONE DI UN ATTO STRAGIUDIZIALE DI MESSA IN MORA   * + - 1. Presentare un originale e tante copie quanti sono i destinatari  1. regolarizzare gli atti all’imposta di bollo, mediante applicazione di marche di €.16,00 per ogni foglio (quattro facciate); 2. indicare esattamente il destinatario e l'indirizzo dove si chiede la notificazione 3. richiedere la prenotazione e corrispondere i diritti di notifica 4. presentare il tutto agli sportelli per la notifica a mezzo posta ovvero a mano ove possibile 5. andare a ritirare la copia notificata dall’ufficiale Giudiziario |

1. **Presentazione del Ricorso per Ottemperanza**. Il Ricorso andrà indirizzato al Presidente della Corte di Giustizia, **in duplice esemplare originale** e deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che giustificano la proposizione. Deve indicare, a pena di inammissibilità, gli estremi della sentenza ovvero delle sentenze, nel caso siano più di una. La proposizione del ricorso avviene tramite difensore abilitato ed è necessaria apposita procura per la fase esecutiva, ovvero senza procuratore qualora sussista l’esonero all’assistenza tecnica. Al ricorso devono essere allegate la copia della sentenza di cui è chiesta l’ottemperanza e l’originale o copia autentica dell’atto di messa in mora notificato, qualora ciò risulti necessario per carenza di un termine fissato dalla legge o dalla sentenza. **L’art. 70 D.lgs. citato parla di produzione e non allegazione dei documenti citati, pertanto, autorevole dottrina ritiene che la mancata allegazione al ricorso non determini inammissibilità ma esclusivamente l’onere di depositarli sino all’udienza di trattazione**. Successivamente, verrà instaurato il contraddittorio, a seguito della trasmissione da parte della Segreteria dell’altro originale del ricorso all’Ufficio resosi inottemperante. Entro venti giorni dalla ricezione del ricorso, l’Ufficio può far pervenire osservazioni, ovvero documenti che dimostrino l’avvenuta adempimento della sentenza. Decorso tale termine, viene fissata l’udienza di trattazione entro il novantesimo giorno dal deposito dal ricorso, il quale **verrà deciso in Camera di Consiglio ma con la presenza della parti in contraddittorio. La data dell’udienza viene comunicata alle parti almeno dieci giorni liberi prima.** Il mancato rispetto determina la nullità di tutti gli atti processuali, nullità sanabile nell’ipotesi in cui le parti processuali partecipino all’udienza senza sollevare eccezioni.

**Il procedimento si concluderà con una successiva Ordinanza di Chiusura previa acquisizione della relazione conclusiva commissariale**.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  A differenza dell’art. 22, co. 1 D.lgs. citato, che per la costituzione in giudizio del ricorrente cita espressamente la possibilità di trasmettere a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento il ricorso originale notificato alla controparte, l’art. 70, co. 1 fa riferimento esclusivamente al deposito in doppio originale non ammettendo in maniera esplicita la trasmissione a mezzo posta. Ciò non ostante, si ritiene che lo stesso possa essere depositato mediante consegna diretta ovvero spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con ricevuta di ritorno, in base ad un’interpretazione sistematica ex art. 12 delle preleggi c.c. Alla luce delle recenti modifiche legislative che hanno reso obbligatorio il PTT, le predette considerazioni avranno valenza circoscritta alle eccezioni al processo telematico evidenziate nel primo capitolo |

7.5 I Provvedimenti conseguenti al Giudizio di Ottemperanza

Il Giudizio di ottemperanza non consente la proposizione di nuove domande anche se inerenti gli obblighi consequenziali derivanti dalla sentenza esecutiva. Il Collegio emetterà una sentenza che potrà avere una valenza esclusivamente processuale allorquando si rilevi:

* una causa di non procedibilità, (ad esempio, per la mancanza dei presupposti),
* inammissibilità: ad esempio, quando il provvedimento richiesto ha avuto esecuzione, oppure per omessa indicazione degli estremi della sentenza inottemperata. Un’importante ipotesi di inammissibilità è la proposizione di un ricorso per ottemperanza in relazione ad **atti impositivi emessi in violazione di una sentenza emessa per il medesimo periodo di imposta e passata in giudicato**. Poiché già vi è una sentenza passata in giudicato, gli atti impositivi ulteriori saranno illegittimi in quanto emessi in violazione del giudicato, ma essendo il risultato di una nuova attività impositiva sarà necessario proporre ricorso ex art 22. D.lgs. citato e non è ammissibile il giudizio di ottemperanza.
* carenza dell’interesse ad agire per avvenuta cessazione della materia del contendere

Qualora il giudizio non si chiuda attraverso la predetta fase processuale il Collegio analizzerà nel merito il ricorso e nel caso di accoglimento il dispositivo potrà:

* assegnare un nuovo termine all’ente per provvedere
* disporre direttamente l’emanazione dell’atto
* affidare ad un proprio componente l’esecuzione degli adempimenti operativi
* nominare un “Commissario ad Acta”, ausiliario del Giudice, deputato ad eseguire i provvedimenti da quest’ultimo adottati. I provvedimenti del commissario non possono essere né annullati né revocati.
* Condannare al pagamento delle Spese. Si deve osservare che, data la natura del processo per Ottemperanza, solo in condizioni eccezionali sarà ammessa la compensazione.

Bisogna evidenziare che il giudizio di ottemperanza è volto esclusivamente all’esecuzione della sentenza non ottemperata, e non è possibile sollevare eccezioni inerenti la fondatezza della pretesa. Anche nel processo per ottemperanza vige **il principio di corrispondenza tra il richiesto ed il pronunciato**, in virtù del cosiddetto “principio dispositivo” ex. Art. 112 c.p.c. Il Giudice non ha il potere di ampliare a sua discrezione “*il thema decidendum*” ma **deve** attenersi ai limiti soggettivi ed oggettivi derivanti dalla domanda avanzata dalla parte processuale. Di conseguenza, **il contribuente ha l’onere di chiedere l’integrale esecuzione del dispositivo.** **Nell’eventualità in cui l’ottemperanza del dispositivo venisse chiesta parzialmente solo per alcuni capi**, ed il Giudice disponesse l’integrale esecuzione, si cadrebbe nel vizio di “ultrapetizione” ex 112 citato.

7.6 Alcune possibili eccezioni processuali all’ottemperanza

Le eccezioni processuali possibili avanzate dalla controparte processuale riguarderanno nella maggior parte dei casi le ipotesi di inammissibilità e/o improcedibilità della domanda di cui si è già in precedenza discusso nei paragrafi precedenti.

Altra Eccezione che merita un approfondimento è quella della **richiesta di compensazione con i debiti del contribuente.** Addirittura, in giurisprudenza, si sono registrate pronunce che hanno disposto l’ottemperanza mediante **compensazione con i debiti futuri del contribuente**, (cfr. *CTR Milano n. 100/99*). Non si condivide tale impostazione per il semplice fatto che non è possibile compensare un credito certo, attuale ed esigibile con un eventuale debito erariale incerto nel “quantum” e nel “debendum”, ovvero in assenza sia dell’esatto ammontare quanto della certezza della ricorrenza del presupposto impositivo.

Eccezione valida potrebbe ben essere costituita dalla **richiesta di compensazione con un credito attuale vantato nei confronti del contribuente**. Per integrare la fattispecie, il credito vantato dall’amministrazione opposta non deve necessitare di ulteriori atti di accertamento in capo al giudice. Si ritiene, pertanto, che non si possa eccepire la compensazione di un credito derivante da un accertamento che, seppur esecutivo, non sia definitivo. La Corte di Cassazione ha poi precisato che è pacifica l’applicazione nel giudizio di ottemperanza la compensazione legale che non presuppone alcune attività di verifica del credito da parte del giudice, (cfr. *in senso contrario due recenti sentenze di merito CTR Lombardia, Milano Sez. I, 16/01/2018 n. 108 e 109)*

Altra ipotesi è costituita dall’**eccezione di compensazione con riferimento a crediti derivanti da cartelle di pagamento ex art. 48 bis D.p.r. 600/73**. Nell’eventualità il contribuente che abbia agito per l’ottemperanza abbia carichi pendenti derivanti da cartelle di pagamento, **la controparte potrebbe ben eccepire il cosiddetto “blocco dei pagamenti”** di cui all’art. citato, il quale prevede l’impossibilità da parte di un Ente pubblico di provvedere al pagamento di somme superiori ad euro 10.000,00 quando la parte attrice risulti debitore nei confronti di soggetti moroso.

Concludiamo il paragrafo osservando che la giurisprudenza non ha un orientamento consolidato in merito a tale eccezioni, si registrano, infatti, **due recentissime sentenze che ammettono esclusivamente una compensazione volontaria tra le parti** mediante la stipula di un apposito atto extragiudiziale da allegare al fascicolo processuale all’attenzione del giudice delegato ovvero del *commissario ad acta, ( cfr. CTR Lombardia, Milano Sez. I, 16/01/2018 n. 108 e 109, N.d.A. a richiesta del lettore all’indirizzo e-mail alla pag. 4 ne verrà inviata una copia).*

Atto di messa in mora ex art. 70, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992

****

**(**[**clicca qui**](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15486/atto-messa-in-mora-ebook-lamura-2022) **per scaricare in formato word)**

Al …………..

Via……………

del Sig \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ nato a \_\_\_\_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_\_\_\_ residente a \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ C.F. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ rappresentato e difeso da \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ domiciliato in atti alla \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\*\*\*\*\*

Premesso che

- la Corte di Giustizia Tributaria I grado di \_\_\_\_\_\_\_, con sentenza n. \_\_\_, depositata in Cancelleria in data \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, ha condannato il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ al rimborso della somma pari a Euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_ per spese di giudizio diritti ed onorari oltre IVA e accessori, in favore di \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_;

- la predetta sentenza che si allega in forma autentica ed esecutiva è passata in giudicato per omessa impugnazione sin dalla data del \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_;

- Tale sentenza non è stata oggetto di impugnazione;

- ciò nonostante l'ufficio non ha provveduto al pagamento delle somme in favore di \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ rendendosi inadempiente;

tutto ciò premesso, la parte intende attivare, per l'adempimento, la procedura di cui all'art. 70 D.lgs. n. 546 del 1992 e a tal fine

\*\*\*\*\*

**DIFFIDA E METTE IN MORA**

Codesta Amministrazione affinché voglia disporre, entro e non oltre trenta giorni dal ricevimento della presente, il pagamento della somma di euro \_\_\_\_\_\_\_\_ oltre agli interessi di legge, interessi sugli interessi e rivalutazione monetaria fino al saldo e spese occorse, con l'avviso che nel caso di mancato pagamento entro la data indicata la parte darà seguito alla procedura di cui all'art. 70 D.lgs. n. 546 del 1992 con conseguente aggravio per spese, competenze ed onorari.

Il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, difensore costituito \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ chiede l’indicazione sin d’ora del funzionario responsabile per la pratica in oggetto.

**Si allega**:

Copia autentica con formula esecutiva della Sentenza della Corte di Giustizia Tributaria

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, lì \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Firmato \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Si precisa che l’indirizzo di **posta elettronica certificata** è \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **FAX: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Firmato \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**RELATA DI NOTIFICA ex art. 138 c.p.c.**

Ad istanza del sig. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ come in epigrafe rappresentato, difeso ed elettivamente domiciliato, Io sottoscritto Ufficiale Giudiziario addetto all’Ufficio Unico Notifiche presso la

Corte d’Appello di\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ho notificato il su esteso atto di Messa in Mora ex art. 70, comma 2 D.Lgs. N. 546/92 con allegata sentenza con formula esecutiva

alla Società/Ente \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, in persona del legale rappresentante pro tempore, avente sede legale in \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (cap\_\_\_\_\_\_), ivi consegnando copia conforme all’originale a mani di……………………. Ovvero a mezzo del servizio postale

**Al PRESIDENTE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA ……………. DI …………..**

Delego il xxxxxxxx, domiciliato in xxxxx alla xxxxxxxxx a rappresentarmi difendermi in ogni fase e grado del presente giudizio, compresi quelli di opposizione, conferendo ogni e qualsiasi facoltà di legge, ivi comprese quelle di transigere, conciliare, rinunciare, riscuotere somme, rilasciare quietanze, chiamare terzi in causa, concludere nei loro confronti ed eventualmente nominare sostituti e rinunciare al giudizio. Reso edotto e, chiaramente informato dei suoi diritti e che il trattamento dei dati avverrà solo ed esclusivamente in esecuzione al mandato di cui sopra, presta completo e informato consenso, coerentemente con le previsioni del combinato disposto dell’art. 13 e segg. del Regolamento UE 679/2016 (GDPR) e degli artt. 13-23 del D.Lgs 196/03, all’utilizzo ed al trattamento dei suoi dati personali. Presta altresì assenso alla permanenza negli archivi cartacei e/o informatici dello studio legale, degli atti contenenti dati personali, anche per un periodo di tempo superiore a quello strettamente necessario all’espletamento del mandato oggi conferito, assumendo fin d’ora per rato e valido il suo operato.

Data\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Firmato \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

La sottoscrizione è autentica

Firmato \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**RICORSO PER GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA**

***(* Ai sensi dell’art.70 del D.lgs. n. 546/92 *)***

\*\*\*\*\*\*

Per il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, domiciliato in \_\_\_\_\_\_\_\_

**Via \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_CAP\_\_\_\_\_\_ Città\_\_\_\_\_\_\_\_ C.F.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** rappresentato e difeso in virtù di mandato in calce al presente atto dal Dott.\Rag.\Avv. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, in quanto \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ iscritto all’albo dei \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, n. \_\_\_\_\_\_ c.f. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **FAX**: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **PEC**: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ elett.te domiciliati presso \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_in \_\_\_\_\_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, CAP \_\_\_\_\_\_\_\_

**Opponente**

***contro***

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, ufficio legale, –**, in persona del legale rappresentante p.t., con sede in **\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Opposto**

**-------------------------------**

**OGGETTO**

**OGGETTO: ESECUZIONE DELLA SENTENZA N. \_\_\_\_\_\_ EMESSA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ DI \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ SEZ. N.\_\_\_\_\_\_ IL \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ E DEPOSITATA IL \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ PASSATA IN GIUDICATO EX ART. 38, CO. 3 D.lgs. 546/92 e che condannava l’Ente resistente al pagamento di Euro \_\_\_\_\_\_ per spese di giudizio, diritti ed onorari, oltre Iva e cassa di Previdenza se dovuti**

**\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\*\***

**PREMESSO**

Che, La……….., concessionario per la Riscossione del ………………………notificava al ricorrente ingiunzione di pagamento per ……….. . Avverso l’ingiunzione di pagamento il ricorrente proponeva ricorso con diverse eccezioni tra cui la nullità dell’atto atteso *che gli immobili non hanno ricevuto e non ricevono alcun vantaggio dalle opere di bonifica eventualmente eseguite. L’adita Corte di Giustizia Tributaria con la sentenza in oggetto indicata accoglieva il ricorso e condannava l’Ente al pagamento della somma di Euro …….. a titolo di rimborso spese, diritti ed onorari* (**N.d.R**. sostituire al corsivo le ragioni specifiche che hanno determinato la nullità dell’atto)

Che la sentenza non prevedeva un termine preciso per l’adempimento e che, pertanto, è stato notificato a mezzo Ufficiale Giudiziario, **atto di costituzione in mora in uno alla copia autentica ed esecutiva della sentenza** in oggetto emarginata, invitando l’Ente in persona del suo legale rappresentante *pro tempore* a dare esecuzione alla predetta ordinanza entro e non oltre 30 giorni dal ricevimento dell'atto e avvertendo che lo stesso ha valore di messa in mora con tutte le conseguenze di legge.

**TUTTO CIO’ PREMESSO E RILEVATO**

**Poiché a tutt’oggi l’Ente non ha provveduto alla liquidazione delle somme oggetto della sentenza sopra citata e non ha effettuato il pagamento delle somme di cui alla citata sentenza ed in aggiunta gli interessi legali e le spese successive occorrende e sostenute dalla parte intimante.**

**CHIEDE**

**Al On. Le Presidente della Corte di Giustizia Tributaria I grado di SALERNO 1) di invitare e diffidare l’Ente ad ottemperare agli obblighi derivanti dalla citata sentenza ed eventualmente di nominare a spese dell'Ente un Commissario *ad acta,* per l'esecuzione del provvedimento medesimo. 2) Condannare l’Ente accertatore alle spese di giudizio con distrazione delle stesse e degli onorari a favore del difensore ex art. 93 c.p.c.**

**Si DEPOSITA 1) Copia della Sentenza di cui si chiede l’esecuzione 2) Copia autentica dell’atto di costituzione in mora 3) Nota Spese 4) Presente Ricorso in Doppio Originale**

**DICHIARAZIONE DEL VALORE DELLA CAUSA**

**“Ai sensi dell’art. 14, comma 3-bis, d.p.r. 115/2002 aggiunto all’art. 37, comma 6, lett. u), d.l. 98/2011)”** Ai fini del calcolo del contributo unificato si dichiara che la presente controversia al netto di sanzioni ed interessi è pari a **………….**. **per cui il contributo unificato per spese di giustizia dovuto è pari a ………. euro ; prova del pagamento sarà fornita in sede di costituzione in giudizio del ricorrente.**

**Salvis Iuribus.**

Con osservanza ( il difensore costituito)

Pompei …………… (Firmato)

8.

Il Processo Tributario Telematico

8.1 Premessa

L’esigenza di velocizzare l’iter del processo tributario al fine di meglio tutelare il diritto alla difesa, rendendo gli esiti processuali più rapidi e migliorare l’efficienza, hanno indotto il legislatore a porre le basi di una telematizzazione delle procedure processuali.

Nel 2011 con l’art. 39, comma 8, de decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 convertito in legge n. 111/2011 sono state poste le basi normative per una graduale digitalizzazione che ha trovato estesa applicazione all’intero territorio nazionale dal 15 luglio 2017 diventando operativo in tutte le Commissioni Tributarie, lasciando però la facoltà di ricorrere anche al processo analogico, (*cosiddetto sistema del doppio binario).*

Il sistema di transizione è durato ben poco, infatti, **a decorrere dal 1° luglio 2019 la notifica ed il deposito degli atti nel processo tributario avviene, salvo poche eccezioni, in modalità esclusivamente telematica** per effetto delle modifiche apportate all’articolo 16 bis, comma 3, del D.lgs. 546/92 dall’art. 16, comma 1 lettera a), n. 4 del decreto legge 119/2018. Data l’attuale configurazione dell’instaurazione del contenzioso, che prevede per i contenziosi fino a 50.000 euro una fase amministrativa di mediazione che dura 90 giorni, pena l’improcedibilità dei ricorsi che siano depositati prima dello spirare del termine, bisogna rammentare che, qualora la mediazione sia scaduta in data successiva al primo luglio, sarà necessario, salvo le rare eccezioni di cui si tratterà nel prosieguo, ricorrere al PTT. **La modalità telematica potrà essere utilizzata anche per giudizi previamente introdotti in modalità analogica prima dell’entrata in vigore della novella legislativa** indipendentemente dalle modalità prescelte dal controinteressato ovvero, nel caso di appello, dalle modalità di introduzione del processo di I grado. Ciò per effetto della previsione di carattere interpretativo di cui all’art. 16 co. 2 DL 118/08 che ha meglio precisato l’ambito applicativo del’art. 16 bis, comma 3 del D.lgs. 546/1992. Si ricorda che una volta scelta la modalità telematica per la gestione del processo sarà necessario utilizzarla per tutte le fasi del giudizio anche in appello ex art. 2 D.M. 164/2013.

Per effetto delle nuove disposizioni dell’articolo citato, a decorrere dal 24 ottobre 2019 le comunicazioni delle Commissioni Tributarie si perfezionano con l’avvenuta ricezione da parte di almeno uno dei difensori, mentre nelle **ipotesi di mancata indicazione dell’indirizzo di posta certificata dei difensori** o della parte, laddove lo stesso non è reperibile dai pubblici elenchi, le comunicazioni potranno effettuarsi esclusivamente mediante deposito in segreteria della Corte di Giustizia Tributaria . Altra importante novella è rappresentata dalla **possibilità per i difensori delle parti, degli enti impositori e degli agenti della riscossione di attestare la conformità agli originali sulla base delle disposizioni dell’art. 25 bis D.lgs. 546/92**

Bisogna puntualizzare che le fasi attualmente telematizzate sono quelle attinenti la notifica, costituzione in giudizio, deposito atti processuali nonché consultazione del fascicolo processuale. Restano ancora da digitalizzare i provvedimenti emanati dal giudice tributario ed il verbale di udienza. Quest’ultimi vengono emanati in forma cartacea, ma vengono successivamente scansionati e firmati digitalmente dal personale di Ufficio di segreteria delle Commissioni e caricati nel fascicolo processuale. Proprio per tale ragione è necessaria l’autentica a parte delle sentenze estratte dal fascicolo processuale informatico.

I vantaggi del PTT sono diversi: maggiori celerità e certezza nella notifica degli atti, possibilità di partecipare alle udienze in videoconferenza, possibilità di estrarre e consultare il fascicolo processuale seduti comodamente nella propria scrivania, servizi fruibili 24 ore su 24 e sette giorni su sette accedendo al portale istituzionale [www.giustiziatributaria.gov.it](http://www.giustiziatributaria.gov.it)

Fermo restando gli indubbi vantaggi del PTT, saranno necessari degli accorgimenti procedurali ed occorrerà prestare attenzione ad alcuni aspetti per evitare errori che possano compromettere la regolare instaurazione del contraddittorio processuale.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Per effetto del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 c.d. “Decreto di liquidità”, emanato in seguito all’emergenza ingenerata dalla Pandemia Covid-19, ed entrato in vigore il 9 aprile 2020, ha apportato una modifica di rilievo al PTT estendendo l’obbligo dell’utilizzo la modalità telematica a tutte le controversie includendo anche quelle iniziate con modalità analogiche. L’art. 29 precisamente dispone che «Gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche, sono tenute a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche stabilite dal decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai successivi decreti attuativi. (...)». La Circolare ADE 9/E del 13 aprile 2020 ha chiarito che la novella non si applica ai soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ex art 12., comma 2 D.lgs. 546 del 1992 e per i quali si applica l’esimente di cui all’art. 16 bis comma 3 bis del medesimo decreto, il quale prevede una mera facoltà di adozione della modalità telematiche per coloro che intraprendono il processo privi di assistenza tecnica. |

8.2 Il SIGIT – Sistema Informativo della Giustizia Tributaria

Il Processo Tributario Telematico si svolge grazie ad un sistema informativo denominato SIGIT. In estrema sintesi il processo viene incardinato interagendo attraverso una piattaforma telematica web, fatte salve poche eccezioni. Tutte le attività che venivano svolte in maniera manuale ed analogica vengono informatizzate e trattate con l’utilizzo di strumenti informatici e telematici. In altri termini parafrasando l’art. 1, lett. G) del D.M. n. 163/2013 il SIGIT costituisce “l’insieme delle risorse hardware e software mediante il quale viene trattato in via informatica e telematica qualsiasi tipo di attività, dato, di servizio, di comunicazione e di procedura, relativo all’amministrazione della giustizia tributaria”.

Presupposto fondamentale per l’accesso al SIGIT e svolgere tutte le attività processuali è la registrazione ed accreditamento sulla piattaforma che potrà essere effettuata firmando digitalmente un modulo di adesione ovvero tramite SPID sul portale [www.giustiziatributaria.it](http://www.giustiziatributaria.it) sezione “ registrazione al PTT “.

Una volta effettuata la registrazione ed il login alla piattaforma sarà possibile :

* Depositare ricorsi/appelli ed altri atti processuali
* Consultare i fascicoli di competenza
* Estrarre copie di documenti ed atti
* Richiedere copie autentiche
* Pagare il contributo unificato attraverso “pago PA” nelle regioni che avranno completato l’attivazione

**Per gli Enti impositori** sono previste delle procedure semplificate di registrazione previa richiesta di autorizzazione al MEF – Dipartimento delle Finanze, Direzione Sistema Informativo della Fiscalità. In tale ipotesi le credenziali personali da utilizzare saranno quelle valide per il servizio del “Tele contenzioso”

8.2.1 La Registrazione al SIGIT

Se non si utilizza lo SPID la registrazione avverrà come di seguito:

1. Si compila la domanda di registrazione utilizzando e compilando l’istanza on line presente nell’area pubblica del portale avendo cura di trascrivere il proprio indirizzo PEC
2. Si preleverà il modulo debitamente compilato e vi si apporrà la firma digitale
3. Si allegherà il *form* debitamente compilato e firmato digitalmente avendo cura di allegare in formato PDF/A 1a -1b anche il proprio documento d’identità e, laddove professionista, il tesserino dell’ordine di appartenenza
4. Si trasmette la richiesta a mezzo del canale telematico
5. In primo riscontro si otterrà la prima parte del codice di accesso per il login
6. Il Sigit dopo aver elaborato i dati invierà sull’indirizzo di posta certificata la seconda parte del codice di accesso iniziale. Il Codice sarà completo e si potrà effettuare l’accesso, avendo però cura di modificare nell’apposita sezione la password iniziale

Nell’ipotesi in cui si voglia utilizzare il sistema pubblico di identità digitale, (SPID) i passaggi saranno simili

a parte l’invio che avverrà tramite l’accesso all’area appositamente riservata.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  L’erroneo inserimento dell’indirizzo di posta certificata renderà impossibile la ricezione della seconda parte del codice con impossibilità di accedere al deposito telematico. Inoltre, è opportuno accertarsi che il certificato di firma digitale non sia scaduto affinché i file firmati (domanda e documento di riconoscimento) siano accettati dal sistema. |

La password comunicata avrà una durata di 90 giorni, scaduti i quali sarà necessario procedere al “*Reset Password*” allorquando non si è aggiornata la stessa entro i termini di scadenza.

8.3 Il Ricorso Telematico

Espletata la fase di registrazione ed accredito per accedere al SIGIT, per presentare telematicamente il ricorso tributario sarà necessario:

1. trasmettere telematicamente a mezzo PEC il ricorso, avendo cura di sottoscrivere digitalmente lo stesso, oltre tutti gli allegati, e la procura del cliente nel formato richiesto
2. costituirsi in giudizio sempre attraverso il SIGIT, pagando telematicamente il CU, compilando, in modalità on line la nota di deposito ed entro i termini fissati dalla normativa vigente.

Il Corpus normativo del processo telematico si basa fondamentalmente sulla disciplina del CAD, ovvero il Codice di Amministrazione digitale varato con D.lgs. 80/2005 e s.m. ed integrazioni ( cfr. D.M. 163/2013 e decreto attuativo 4 agosto 2015), che come noto regolamenta le regole tecniche valide per le firme elettroniche, documento informatico, protocollo informatico e conservazione documentale.

La presentazione del ricorso in modalità telematica si snoda secondo i seguenti punti:

8.3.1 La notifica del Ricorso Telematico all’Ente impositore

**Il Ricorso con eventuale istanza di Mediazione ex art. 17 bis D.lgs. 546/92** ed i rispettivi allegati andrà presentato a mezzo PEC all’indirizzo di posta elettronica certificato registrato dell’Ente Impositore ovvero in caso di appello d’ufficio all’indirizzo del difensore costituito registrato presso INI-PEC. Si evidenzia che pena la nullità della notifica **l’unico indirizzo PEC valido dell’Ente impositore è quello risultante dall’indice delle pubbliche amministrazioni, (*www.indicepa.gov.it*),** e non risulta utilizzabile l’elenco delle amministrazioni pubbliche gestito dal Ministero della Giustizia ex art. 16, comma 12, decreto legge n. 179/2012, conv. In L. 221/2012, (cfr. circolare MEF n. 1/2019). Sebbene la circolare del Ministero delle Finanze indichi la necessità per gli enti impositori di indicare nel provvedimento impositivo l’indirizzo PEC, si consiglia di notificare al domicilio digitale eletto risultante all’IPA per evitare potenziali declaratorie di nullità del procedimento di notifica con conseguente inammissibilità del ricorso che potrebbero essere ovviate a mezzo di una richiesta al giudice di rimessione in termini, ( *si veda a tal proposito anche il primo capitolo nel paragrafo dedicato).* A norma dell’art. 16 bis comma 2 dlgs 546/92, nell’**ipotesi in cui l’indirizzo PEC non sia presente e si riscontri un’ipotesi di mancata elezione del domicilio digitale**, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna per cause imputabili al destinatario, la notifica avverrà mediante deposito presso la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria ai sensi dell’art. 16 D.lgs. 546/92 in un termine ragionevole. Secondo consolidato orientamento della Cassazione, in tale ipotesi si avrà cura di corredare il ricorso di un’attestazione che certifichi che la notifica avviene in modalità analogica in quanto la precedente notifica a mezzo PEC non è andata a buon fine **per cause imputabili al destinatario**. Resta ferma la necessità di procedere successivamente al deposito in modalità telematica della scansione dell’atto del ricorso in originale cartaceo, allegando la prova della notifica in modalità analogica e, laddove esistenti, con formula attestata conforme all’originale, dei file delle ricevute PEC non andate a buon fine.

**Le comunicazioni e le notifiche a mezzo PEC si considerano eseguite per il mittente, al momento dell’invio al proprio gestore attestato dalla ricevuta di accettazione.**

**Per il destinatario, invece, il momento rilevante è quello in cui la comunicazione o la notifica è resa disponibile nella casella PEC.**

La notifica oltre che a mezzo PEC, può avvenire anche tramite **Ufficiale Giudiziario,** in questo caso la stessa dovrà avvenire comunicando gli atti processuali all’indirizzo PEC dell’UNEP - Ufficio Notificazioni ed Esecuzioni e Protesti come risultante dall’ IPA.

Degna di nota in tema di notifica telematica è **la sentenza n.75/2019 della Corte Costituzionale che ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 16 septies DL 179/2012** nella parte in cui estendeva anche alla notificazione a mezzo PEC la disposizione di all’art. 147del C.P.C., il quale posticipa gli effetti della notifica effettuata dopo le ore 21 alle ore 7 del giorno successivo. Se è vero che è necessario salvaguardare il diritto al riposo del destinatario ciò non può compromettere il diritto del mittente di utilizzare tutto il tempo a sua disposizione per preparare la sua difesa. Pertanto, **ai fini del rispetto dei termini processuali, la notifica per il mittente può essere effettuata in qualunque orario**, e si considera perfezionata se entro le ore 23,59 del giorno stesso viene generata la ricevuta di accettazione, mentre per il destinatario opererà il differimento al giorno successivo degli effetti laddove la notifica sia stata effettuata dopo le ore 21,00, (cfr. circ. min. n. 1/2019 DF).

Effettuata la notifica tramite PEC, si otterrà un file di avvenuta consegna e trasmissione in formato *eml*, lo stesso dovrà essere necessariamente convertito in formato PDF /A 1a – 1b tramite applicativo di conversione online, (ad esempio [www.docupub.com](http://www.docupub.com)), oppure salvando il file nel formato previsto tramite la funzione salva file dell’applicativo MS Office Word. Una procedura alternativa, è rappresentata dalla stampa e successiva acquisizione dell’immagine mediante scansione e successiva scansione in formato PDF/A.

**Le modifiche dell’indirizzo PEC** producono effetti a decorrere dal **decimo giorno successivo** a quello della notifica della variazione alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria ed alle controparti costituite.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Per quanto concerne **l’intestazione della e-mail con la quale si effettua la notifica** il MEF consiglia di inserire la seguente dicitura “**notificazione ai sensi dell’art. 16 bis, comma 3 D.lgs. 546/92**”. Nel corpo del messaggio indicare:   * La tipologia dell’atto * Atto impositivo impugnato ovvero estremi della sentenza * Nome, cognome, denominazione, ragione sociale del difensore oppure dell’Ufficio notificante * Nome, cognome, o denominazione, ragione sociale di chi ha conferito la procura * Nome, cognome, o Ragione sociale del destinatario * Indirizzo PEC della notifica * Indicazione della Corte di Giustizia tributaria adita   **Lo STANDARD degli atti processuali** deve essere conforme ai seguenti requisiti:   1. Formato *pdf/A 1a - 1b* 2. Privi di elementi attivi tra cui macro e campi variabili 3. Redatti tramite appositi strumenti software senza restrizioni per operazioni di selezione e copia di parti. Non è ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico 4. Sottoscritti con firma elettronica qualificata con denominazione *.pdf.p7m* oppure dal 6 luglio 2019 con firma PADES che non aggiunge alcuna estensione 5. File di dimensione massima 10mb. Il numero massimo di file allegabili è di 50 6. Per gli allegati formato *pdf/A* oppure TIFF con risoluzione non superiore a 300 dpi 7. Non sono ammessi file compressi |

8.3.2 La Procura ad Litem del difensore

Come noto nel processo tributario a norma dell’art. 12, comma 2 del D.lgs. 546/92 la parte deve munirsi di assistenza tecnica per le liti aventi valore superiore ai 3000,00 euro**. Per valore di lite si intende** il solo tributo senza considerare interessi e sanzioni. In caso di controversie inerenti esclusivamente provvedimenti di irrogazione di sanzioni l’importo da considerare è rappresentato da quest’ultime. Per importi inferiori la parte può stare in giudizio personalmente e ricorrere alternativamente al processo telematico ovvero al processo analogico tradizionale. Fermo restando che in caso di erronea quantificazione del valore di lite il giudice con ordinanza assegnerà un termine breve alla parte per provvedere alla nomina obbligatoria del proprio difensore di fiducia.

Il possesso di una firma digitale da parte del ricorrente influenzerà le modalità con cui il difensore dovrà trasmettere la procura. Invero**, nel caso in cui il ricorrente sia munito di propria firma digitale**, potrà firmare digitalmente la procura e l’autentica della firma a cura del difensore avverrà apponendo a sua volta la propria firma digitale sul documento informatico in conformità a quanto disposto testualmente dall’art. 4, comma 2 del D.M. n. 163/2013, art. 12, comma 3 del D.lgs. 546/92 e dall’art. 25 del CAD. **Qualora il ricorrente sia sprovvisto di Firma digitale**, la *procura ad item* dovrà essere rilasciata su documento separato dall’atto principale con firma autografa. L’atto firmato sarà successivamente scansionato, firmato digitalmente dal difensore ed allegato al ricorso/appello in formato PDF/A 1a – 1b.

Come si vedrà dal modello di procura allegato, la stessa contiene la dicitura << *in ogni stato e grado di giudizio*>>, se non è specificata tale formula l’incarico si intende conferito ad un unico grado. Inoltre, la formula contiene anche la formula relativamente al potere di conciliare, mediare, transigere la lite. Tale dizione è quanto mai opportuna per partecipare da subito anche a tutte le fasi di pre-contenzioso di tipo amministrativo giusto il disposto dell’art 63 d.p.r. 600/73.

Modello di procura generale

[**(clicca qui**](https://cdn.fiscoetasse.com/upload/modello_procura_generale_ebook_lamura_092019.doc) **per scaricare in formato word)**

Il sottoscritto……………………………………………..nato a…………………………il……………………C.F…………………..

Residente alla via……………………………..n……………..cap………………( oppure la società……………………………con sede in…………………….via……………………………….C.F………………………………………………nella persona del proprio legale rappresentante pro tempore ) ed ivi domiciliato, nomino procuratore speciale alla lite l’Avv./Dott/Rag. **E per l’effetto, lo autorizzo a rappresentarmi e difendermi nella causa………………….contro…………………avente quale oggetto………………………………………..in ogni stato e grado di giudizio**. Conferisco, pertanto, al procuratore nominato ogni più ampia facoltà necessaria per l’espletamento dell’incarico, inclusa la facoltà di transigere e conciliare la liete, chiamare o intervenire in causa, proporre impugnazioni e resistere alle stesse, riscuotere somme, dare quietanza, rinunciare agli atti, transigere la controversia totalmente o parzialmente con promessa di rato e valido, nominare altri procuratori conferendo ai medesimi le necessarie facoltà e farsi sostituire. Prometto, altresì di confermare e ratificare, quanto sarà compiuto in mia rappresentanza e dichiaro di voler eleggere domicilio per la predetta controversia nel suo studio in……………………………..via………………………con facoltà al procuratore di eleggere domicilio nel suo interesse anche in luoghi diversi. Autorizzo il trattamento dei dati personali, sensibili e giudiziari, necessari per lo svolgimento del mandato ai sensi e per gli effetti del regolamento 2016/679 GDPR e del D.lgs. 196/2003

Luogo e data………………

Firma del Mandante

………………………………

Autentica della Firma

……………………………….

8.3.3 Sottoscrizione del Ricorso

L’atto principale, ovvero controdeduzioni, intervento del terzo, istanza di sospensione inviata separatamente dall’atto principale vanno firmati digitalmente come già anticipato in precedenza.

8.3.4 Costituzione in Giudizio

Come già abbiamo visto nei precedenti capitoli, con la costituzione in giudizio intendiamo quel complesso di adempimenti con i quali il ricorrente, ovvero, il suo difensore deposita il ricorso con i relativi allegati che confluiranno nel fascicolo processuale insieme alle controdeduzioni della controparte. Nell’ambito del processo telematico a differenza del processo analogico le predette attività verranno assolte in modalità telematica. La disciplina è contenuta nell’art. 22 del D.lgs. 546/1992, il quale ricordiamo prevede che, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, (salvo *i casi di cui all’art. 17 bis del decreto citato in merito alla Mediazione*), il ricorrente deposita presso la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria il ricorso con i relativi allegati e la Nota di Deposito debitamente compilata.

Nell’ambito del PTT è il D.M. n. 163/2013 all’art. 10 ad occuparsi delle modalità operative di costituzione telematica in giudizio, disponendo che la stessa avviene attraverso il Portale della Giustizia Tributaria del S.I.G.I.T. trasmettendo i seguenti documenti nel formato informatico previsto, *( cfr. figura 6.1* ) :

* Ricorso
* Nota di iscrizione al ruolo: *Di fatto la compilazione della NIR avverrà via web compilando progressivamente inserendo le informazioni richieste contenute nelle schermate dell’applicativo del SIGIT. Completata la fase di inserimento e dopo aver caricato tutti gli allegati si avverrà ad una schermata finale dove si dovrà dare evidenza del pagamento del contributo unificato.*
* Atti e documenti da allegare ricorso, tra cui anche la copia dell’avvenuto pagamento del CU. Di norma sarebbe necessario firmare digitalmente ogni singolo allegato dell’atto introduttivo, ma è stata riconosciuta l’eccessiva onerosità di tale gravame, ammettendo la significativa semplificazione consistente nella possibilità di firmare digitalmente unicamente l’indice riepilogativo con specifica dei documenti contenuti nel ricorso.

8.3.5 Iscrizione nel Registro generale e Ricevuta di Accettazione

Qualora il deposito sia andato a buon fine il S.I.G.I.T. rilascerà **una ricevuta di accettazione,** mentre in un secondo momento verrà rilasciata una seconda ricevuta che attesterà la definitiva costituzione in giudizio con relativo **numero di iscrizione al RGR del ricorso**. Per addivenire alla definitiva iscrizione al RGR il sistema effettuerà una serie di controlli secondo un preciso iter procedurale secondo la checklist prevista dall’art. 7 comma 4 dell’allegato tecnico e che potrà essere controllato anche dall’utente. Il controllo sarà volto a verificare:

* Assenza di virus
* Formato del file
* La dimensione del file
* Integrità del file
* Validità della firma digitale

Qualora i controlli avranno avuto un esito positivo verrà completato *l’iter* che formalizzerà il perfezionamento del deposito dell’atto processuale, in caso contrario verranno evidenziate delle **fattispecie bloccanti** che impediranno di fatto il deposito. Infatti, in questo caso non si avrà l’iscrizione al RGR , e saranno evidenziate nell’area riservata i documenti bloccanti e le relative anomalie che sarà necessario rettificare . Si evidenzia che la presenza di anomalie bloccanti in prossimità della scadenza impedirà la presentazione del ricorso nei termine con impossibilità di rimessione in termini.

È possibile che il sistema evidenzi anche **anomalie non bloccanti** notificando a mezzo pec i relativi documenti con invito alla ripresentazione. Trattasi del caso in cui gli allegati non presentano, ad esempio, del formato accettato dal SIGIT. Tali anomalie non impediscono la tempestiva presentazione del ricorso , tale errore sarà sicuramente segnalato allorquando in uno al deposito delle ricevute firmate digitalmente della presentazione del ricorso in formato pdf vengano presentate anche le ricevute in formato *.eml*. A tal proposito si rammenta i che alcune pronunce hanno disconosciuto valore probatorio all’avvenuta notifica del ricorso tramite acquisizione di copia informatica pdf .

8.3.6 Il Fascicolo informatico

È competenza della segreteria della Corte di Giustizia Tributaria la formazione del fascicolo informatico che contiene tutti gli atti processuali comprensivi anche delle attestazioni prodotte dal SIGIT. Il fascicolo informatico sostituisce a tutti gli effetti il fascicolo d’ufficio , consente ai giudici, alle parti ed, a determinate condizioni, alle parti non costituite l’accesso informatico alla documentazione del processo tributario. Il fascicolo consente una discreta semplificazione in quanto esonera la Segreteria dagli adempimenti tipici della formazione del fascicolo processuale analogico, in quanto viene meno l’inserimento dei fascicoli del ricorrente, verbali di udienze etc., la produzione di copie, la restituzione della documentazione di parte etc. **Gli accessi delle parti processuali** sono registrate ed archiviate a sistema in un file immodificabile per un periodo temporale di 5 anni dal passaggio in giudicato della sentenza.

È composto da quattro cartelle che contengono tutti gli atti processuali e le ricevute rilasciate dal sistema ed archiviate nel seguente modo:

* Fascicolo del ricorrente
* Fascicolo del resistente
* Fascicolo d’ufficio
* Fascicolo di terze parti resistenti

IL fascicolo contiene anche le comunicazioni processuali effettuate dalla Segreteria, i verbali d’udienza, i provvedimenti del giudice, eventuali ulteriori atti.

Altra semplificazione è la possibilità per le parti abilitate dal sistema di consultare ed **estrarre copia degli atti contenuti nel fascicolo** tramite il servizio del “Telecontenzioso”

8.3.7 Criteri per l’assegnazione del ricorso ed eventuali profili di illegittimità

Al fine di garantire l’imparzialità e la terzietà del collegio giudicante, a dispetto di quanto statuito dal processo cartolare nel d.lgs. 546/92, dove il presidente della Corte di Giustizia Tributaria svolge un ruolo preminente, l’art. 3 comma 3 del D.M. n. 163/2013 demanda al Ministero l’emanazione di **regole tecniche operative per l’assegnazione delle cause iscritte a ruolo**. Attualmente, dopo una fase di rodaggio, l’assegnazione viene garantita da un applicativo Sogei in attuazione di un protocollo di intesa siglato il 23 dicembre 2009. Il sistema propone un decreto del presidente della Corte di Giustizia Tributaria di assegnazione che lo stesso potrà variare annullando la pregressa assegnazione da sistema informatica in base ad una specifica motivazione. **Suscita forti perplessità l’attuale dinamica di individuazione del giudice naturale precostituito per legge come sancito dall’art. 25 della carta costituzionale**, in quanto, i criteri sono predeterminati ed individuati da un organo amministrativo, quale il Ministero, e trasfusi in un algoritmo informatico non conosciuto né accessibile finanche dal Presidente della Corte di Giustizia Tributaria . Pare, quindi, sussistano alcuni profili di illegittimità, ad oggi comunque non sollevati per quanto di nostra conoscenza.

Resta impregiudicata invece la scelta del relatore che rimane di competenza del presidente di sezione sebbene con criteri che in taluni casi sono privi di oggettività.

8.4 Risoluzione di alcune problematiche frequenti

Il processo telematico non comporta stravolgimenti assoluti rispetto al processo tradizionale. Ciò nonostante sussistono alcune peculiarità da prendere in considerazione:

1. **Modalità di redazione della procura alle liti**: il processo telematico non ha inciso particolarmente sul contenuto della procura, ma quest’ultima però costituirà un allegato specifico e distinto del ricorso presentato telematicamente. La procura non sarà più a margine del ricorso, in quanto quest’ultimo deve essere redatto in formato **nativo** digitale. Per evitare eccezioni di asserita carenza di legittimazione ad *litem* della procura, in quanto adesso atto separato dal ricorso cui si riferisce, sarà necessaria una maggiore specificità del suo contenuto evitando una formulazione generica e facendo espresso riferimento all’atto impugnato.
2. **La necessarietà della relata di notifica nel PTT**: come è noto la relata ha la funzione di certificare l’avvenuta notifica dell’atto da parte dell’ufficiale giudiziario. Essendo il processo telematico, ci si potrebbe porre l’interrogativo di quale sia il mezzo di prova da utilizzare per attestare l’avvenuta e corretta notifica del ricorso al controinteressato. In effetti, alcuna norma del D.lgs. 546/92 prevede l’obbligatorietà della redazione di una relata, la notifica a mezzo PEC equivale a quella effettuata tramite posta, giusto il disposto dell’art. 48 comma 2 del Codice amministrazione digitale, che ne assimila gli effetti giuridici. Pertanto, si può concludere che il PTT non necessita di alcuna relata di notifica.
3. **Obbligo di attestazione della conformità dei documenti cartacei allegati alla rispettiva copia informatica**: L’art. 25 bis del D.lgs. 546/92 ha attribuito qualifica di pubblico ufficiale al difensore e al dipendente dell’ente impositore ovvero ai soggetti incaricati della riscossione allorquando attestano la conformità della copia degli atti digitali a quelli analogici detenuti in originale o copia conforme. La conformità si ottiene producendo apposita attestazione di conformità secondo le modalità di cui al D.lgs. n. 82/2005. Per quanto riguarda l’attestazione di conformità all’originale della procura conferita in formato cartaceo, l’art. 4 co. 3 D.M. n. 163/2013 3. Dispone che “… *se la procura alle liti o l'incarico di assistenza e difesa sono conferiti su supporto cartaceo, le parti, i procuratori e i difensori di cui all'articolo 3, comma 2, del presente regolamento, trasmettono congiuntamente all'atto cui si riferiscono, la copia per immagine su supporto informatico della procura o dell'incarico, attestata come conforme all'originale ai sensi dell'****articolo 22 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82****, mediante sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale del difensore*…” . Desta invece qualche incertezza la sussistenza di un eventuale **obbligo di attestazione della conformità agli originali delle copie dei documenti analogici allegati al ricorso**. In merito autorevole dottrina ha evidenziato che dall’analisi del combinato disposto dell’art. 22, co. 4 D.lgs. n. 546/92 ed art. 25 bis D.lgs. 546/92 si propenderebbe per la non obbligatorietà dell’attestazione di conformità, in quanto il legislatore nel PTT ammette indifferentemente il deposito di documenti originali e/o in fotocopia e ciò confermerebbe implicitamente l’assenza di tale obbligo.
4. **Quid Iuris nel caso di una notifica cartacea del ricorso/appello in data successiva al primo luglio 2019:** Sebbene non sia prevista una sanzione espressa nella vigente normativa, si ritiene che il ricorso sia affetto da un vizio talmente grave da configurarlo come inesistente, conseguentemente, non sarebbe invocabile il principio di conservazione degli atti processuali ex art. 156 C.P.C. Tale interpretazione, è coerente con alcune recenti pronunce di massima che affrontavano tra le varie eccezioni opposte dall’Ufficio anche quella di inesistenza della notifica a mezzo PEC di un ricorso prima dell’entrata in vigore delle disposizioni che ne ammettevano espressamente l’ammissibilità. Tra le diverse pronunce menzioniamo l’Ordinanza n. 15109/2018 Sez. VI che così motiva “…*Nel processo tributario, è inammissibile, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza impugnata, l’atto di appello notificato a mezzo pec prima dell’entrata in vigore del D.M. 4 agosto 2015, emanato ai sensi dell’art. 1 della L. n. 53 del 1994, secondo periodo, come modificato dall’art. 46 comma 1, lett. a), n. 2, del D.L. n. 90 del 2014 (conv., con modif., dalla L. n. 114 del 2014), in virtù del principio di specialità in base al quale detto processo è regolato rispetto a quello civile*…”. A tal proposito si veda anche Ordinanza Cass. Sez. VI n. 17941/2016, laddove in tema di notifica della sentenza a mezzo pec così statuisce “…***la notifica della sentenza effettuata a mezzo PEC*** *dal difensore del contribuente, munito dell’autorizzazione del Consiglio dell’Ordine di appartenenza, all’Amministrazione finanziaria, in data 5 dicembre 2014,* ***è inesistente e insuscettibile di sanatoria****, per cui non è idonea a far decorrere il termine breve per l’impugnazione,* ***atteso che****, ai sensi dell’art. 16-bis, comma 3, del D.lgs. n. 546 del 1992, che richiama il D.M. 23 dicembre 2013, n. 163,* ***le notifiche tramite PEC degli atti del processo tributario sono previste in via sperimentale solo a decorrere*** *dal 1° dicembre 2015 ed esclusivamente dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell’Umbria, come precisato dall’art. 16 del D.M. 4 agosto 2015*”.

8.5 Le Udienze nel PTT da remoto

La possibilità delle udienze da remoto è stata introdotto per effetto della novella apportata dal decreto legge n. 34/2020 che ha sostituito l’art. 16 del decreto legge 119/2018 convertito con modificazioni dalla legge n. 136/2018 rendendo definitivamente possibile esperire l’udienza mediante collegamento telematico da remoto. In pratica, la partecipazione all’udienza si realizza mediante un collegamento in videoconferenza tra l’aula di udienza ed il luogo in cui il contribuente effettua il collegamento. L’agente di riscossione, i giudici tributari ed il personale amministrativo. Il collegamento deve assicurare l’effettiva e reciproca visibilità dei partecipanti al collegamento.

**La richiesta di udienza telematica** deve avvenire **espressamente nel primo atto difensivo ovvero in apposita istanza da depositare almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione , il predetto termine** dei venti giorni È stato inserito dalla recente riforma del processo tributario . Altra novella di rilievo, è la previsione che l’udienza da remoto si tiene a condizione che la richiesta sia formulata da **tutte le parti costituite nel processo, in caso contrario** trova applicazione la normativa di cui all’art. 34 d.lgs. 546/92 relativamente alle udienze da tenersi presso la sede della corte di giustizia tributaria.. La parte resistente potrà manifestare la sua intenzione di celebrazione da remoto dell’udienza in sede di primo atto difensivo come, ad esempio, in sede di formulazione delle controdeduzioni rispettando il termine introdotto dall’art. 4 comma 4 della riforma del processo tributario che ha emendato il comma 4 dell’art. 16 del decreto legge 119/2018 conv. In legge n. 293/2018, “ *disposizioni in materia di giustizia tributaria digitale*”.

La possibilità di svolgere le udienze in modalità telematica ha assunto particolare importanza durante la Pandemia da Covid-19. Infatti, con art. 27 del D.L. n. 137 del 28/10/2020 fino alla durata dello stato emergenziale. Infatti, l’articolo così ha disposto “…*omissis…..* ***Fino alla cessazione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza nazionale da Covid-19,*** *ove sussistano divieti, limiti, impossibilità di circolazione su tutto o parte del territorio nazionale conseguenti al predetto stato di emergenza ovvero altre situazioni di pericolo per l’incolumità pubblica o dei soggetti a vario titolo interessati nel processo tributario,* ***lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto*** *è autorizzato, secondo la rispettiva competenza, con decreto motivato del presidente della Corte di Giustizia tributaria I grado o di II grado da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio.* ***I decreti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo parzialmente da remoto****, ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili****. In tutti i casi in cui sia disposta la discussione da remoto, la segreteria comunica alle parti, di regola, almeno tre giorni prima*** *della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Si da' atto* ***a verbale delle modalità con cui si accerta l’identità dei soggetti partecipanti e la libera volontà delle parti****, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali redatti in occasione di un collegamento da remoto e i provvedimenti adottati in esito a un collegamento da remoto si intendono assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.*

***In alternativa alla discussione con collegamento da remoto****, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione.* ***Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta****, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini. In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio.*

*I componenti dei collegi giudicanti residenti, domiciliati o comunque dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la Corte di Giustizia Tributaria di appartenenza sono esonerati, su richiesta e previa comunicazione al Presidente di sezione interessata, dalla partecipazione alle udienze o camere di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata...omissis…*”

La pandemia ha determinato, pertanto, una forte accelerazione della modalità telematica delle udienze sebbene non poche siano stato le problematiche di ordine pratico da affrontare.

**Si osserva che, come anticipato, la richiesta di svolgimento in modalità telematica** va “notificata” alle parti e non semplicemente “comunicata” sebbene il decreto menzioni tale modalità di comunicazione.

Dopo che il Garante della Privacy ha dato il via libera alla bozza del decreto del MEF, con Decreto del direttore generale delle finanze del 16 novembre 2020 sono state varate le regole tecniche-operative per il corretto svolgimento delle udienze da remote.

L’accettazione dell’istanza di svolgimento tramite collegamento remoto viene comunicata dal Presidente per il tramite dell’Ufficio di Segreteria a mezzo posta elettronica certificata. Successivamente, in una seconda comunicazione verrà inviato il relativo collegamento telematico per la partecipazione all’udienza.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Le nuove disposizioni del processo tributario introdotte dall’art. 4 comma 4 della legge 130/2022 introducono l’obbligo assoluto dello svolgimento da remoto delle udienze pubbliche presso le Corti di Giustizia tributaria di primo grado nei seguenti casi: udienze in composizione monocratica ovvero per controversie inferiori ai 3.000,00 euro, le udienze di trattazione dell’istanza di sospensione dell’esecuzione dell’atto impositivo. L’Obbligo di udienza telematica è stato introdotto anche per la trattazione dell’istanza di sospensione nelle ipotesi di appello dianzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado. È ammissibile derogare a tale previsione normativa per comprovate ragioni. |

8.6 Guida illustrata al deposito

Nelle pagine seguenti, illustreremo le fasi salienti collegate alla presentazione di un ricorso tramite l’applicativo SIGIT. La medesima procedura potrà essere utilizzata per depositare altre tipologie di atti processuali, ad esempio, controdeduzioni, appelli, memorie etc.

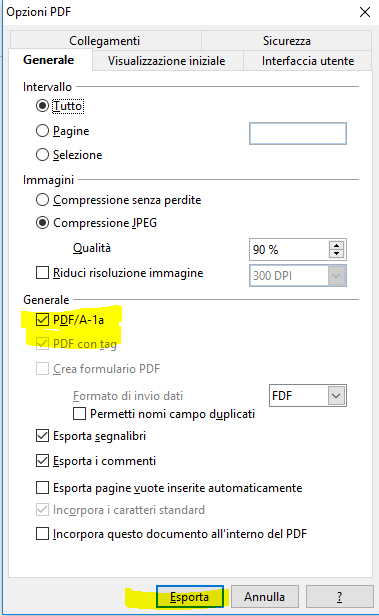
8.6.1 Come ottenere il formato PDF/A

Come abbiamo rappresentato nei paragrafi precedenti, il PTT impone l’adozione del formato PDF/A 1a oppure 1b per il deposito degli atti. Il DM DEL 04.08.2015 ammette entrambi i formati in modo alternativo sebbene sussistano delle leggere differenze. Infatti, il primo livello garantisce la corrispondenza del file a livello semantico e di struttura, mentre il secondo livello garantisce il livello visivo del documento. Ciò impedisce alterazioni o modifiche indesiderate.

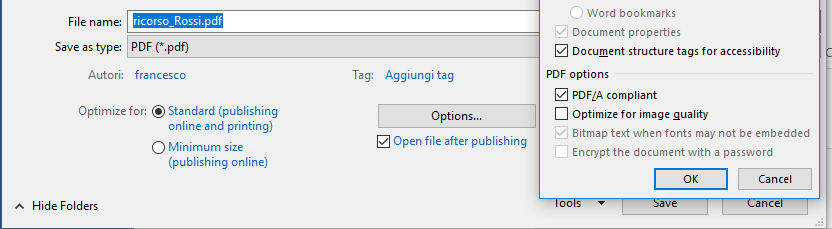
Esistono diverse modalità con cui ottenere il formato:

* + **Utilizzo Word Editor Open Office**:

Aprire il file da convertire → andare su esporta → selezionare “Esporta in pdf”→ nella mascherina che si aprirà denominata “opzioni PDF” spuntare PDF/A→ Cliccare infine su Esporta



* + **Utilizzo di Microsoft Office**: Aprire il file → salva con nome → cliccare su altre opzioni → selezionare il formato PDF → selezionare “Opzioni” → spuntare la casella conforme a PDF/A



* + **Utilizzo di PDF Creator**: Una volta installato, il programma inserirà tra le stampante disponibili una stampante virtuale. Una volta selezionata la funzione di stampa per il file che ci interessa rendere compatibile con lo standard PDF/A, sarà necessario scegliere la stampante Pdf Creator e quindi selezionare: Profilo→ PDF/A (conservazione a lungo termine) → infine salvare

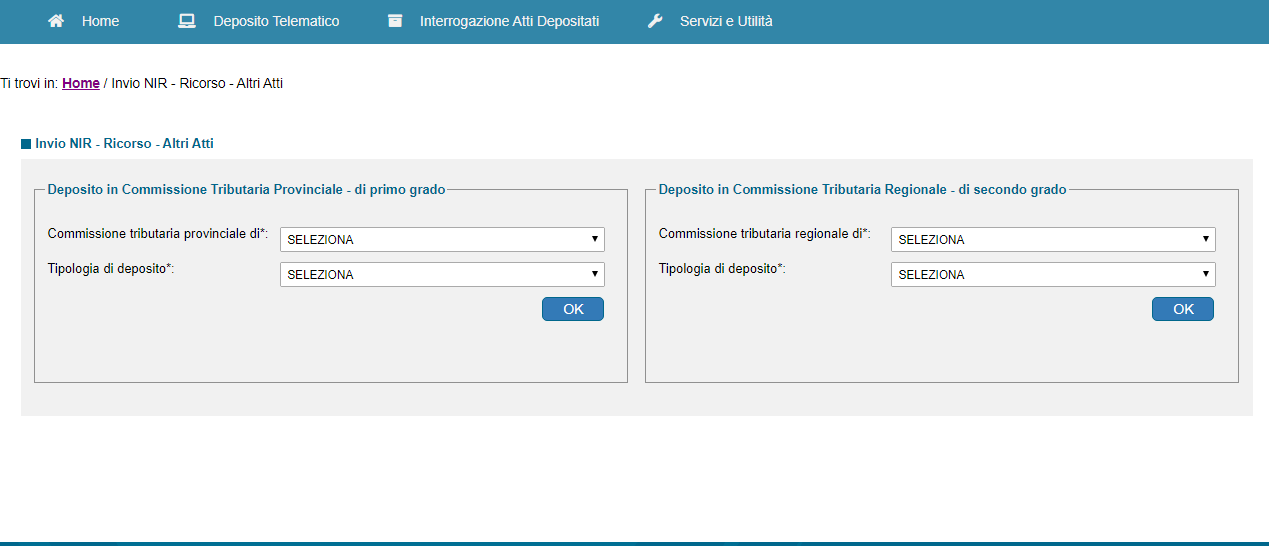
In seguito alla conversione è necessario verificare l’avvenuta conversione in modalità conforme allo standard PDF/A tramite l’apposito servizio di verifica presente nell’area riservata del PTT

8.6.2 Come Procedere alla costituzione in giudizio

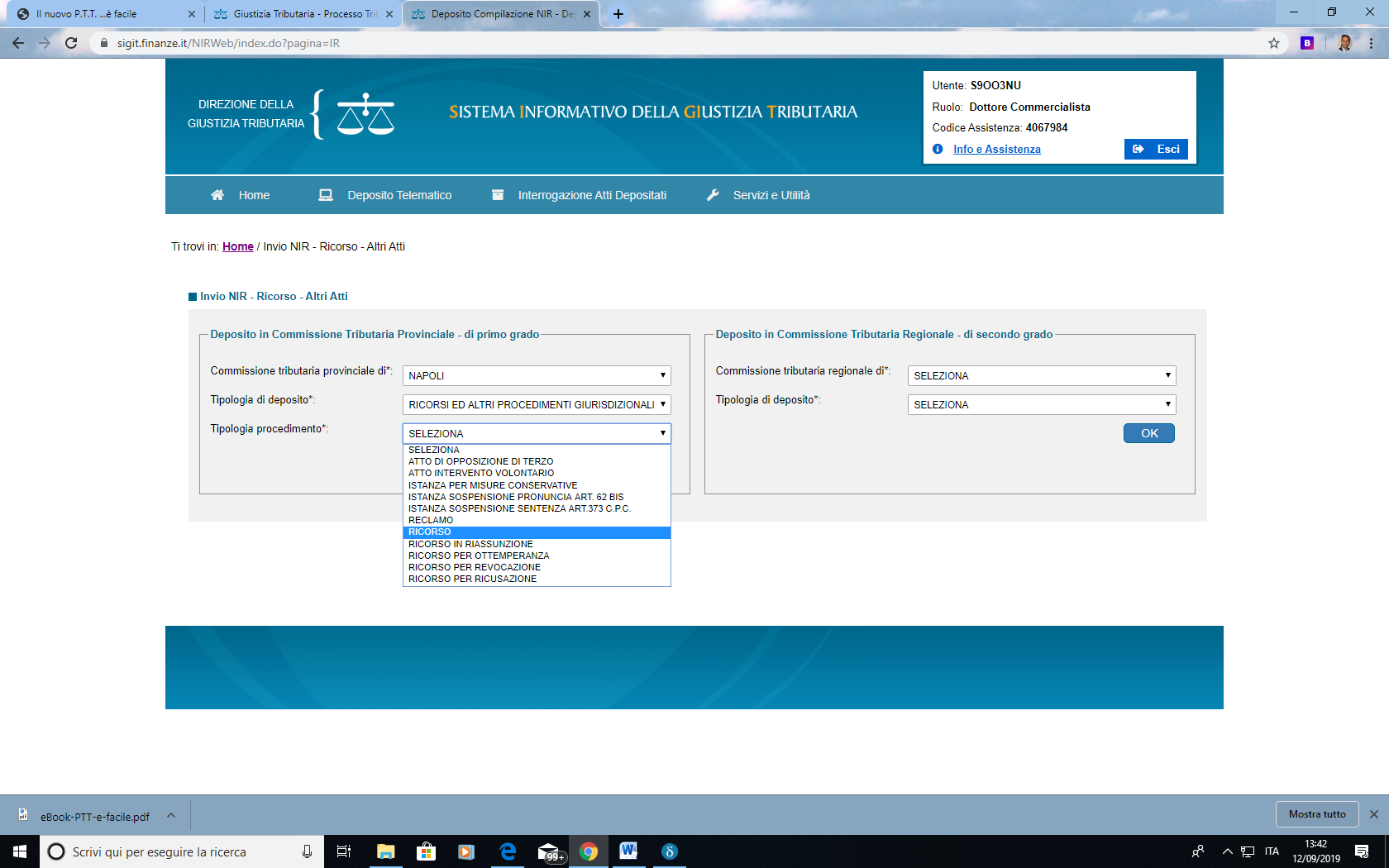
Di seguito i passi necessari illustrati per perfezionare il deposito

Questa è la schermata principale come si presenta al primo acceso. Vi è anche un numero verde al quale poter chiedere assistenza fornendo il proprio codice di riferimento. Per il deposito si sceglierà la sezione “deposito telematico”. La seconda verrà utilizzata per trovare gli atti depositati, al fine di verificare l’iter del deposito ovvero per consultare il fascicolo processuale. Mentre la terza può essere utilizzata per pagare telematicamente il CU. Si evidenzia che il servizio non è ancora pienamente operativo

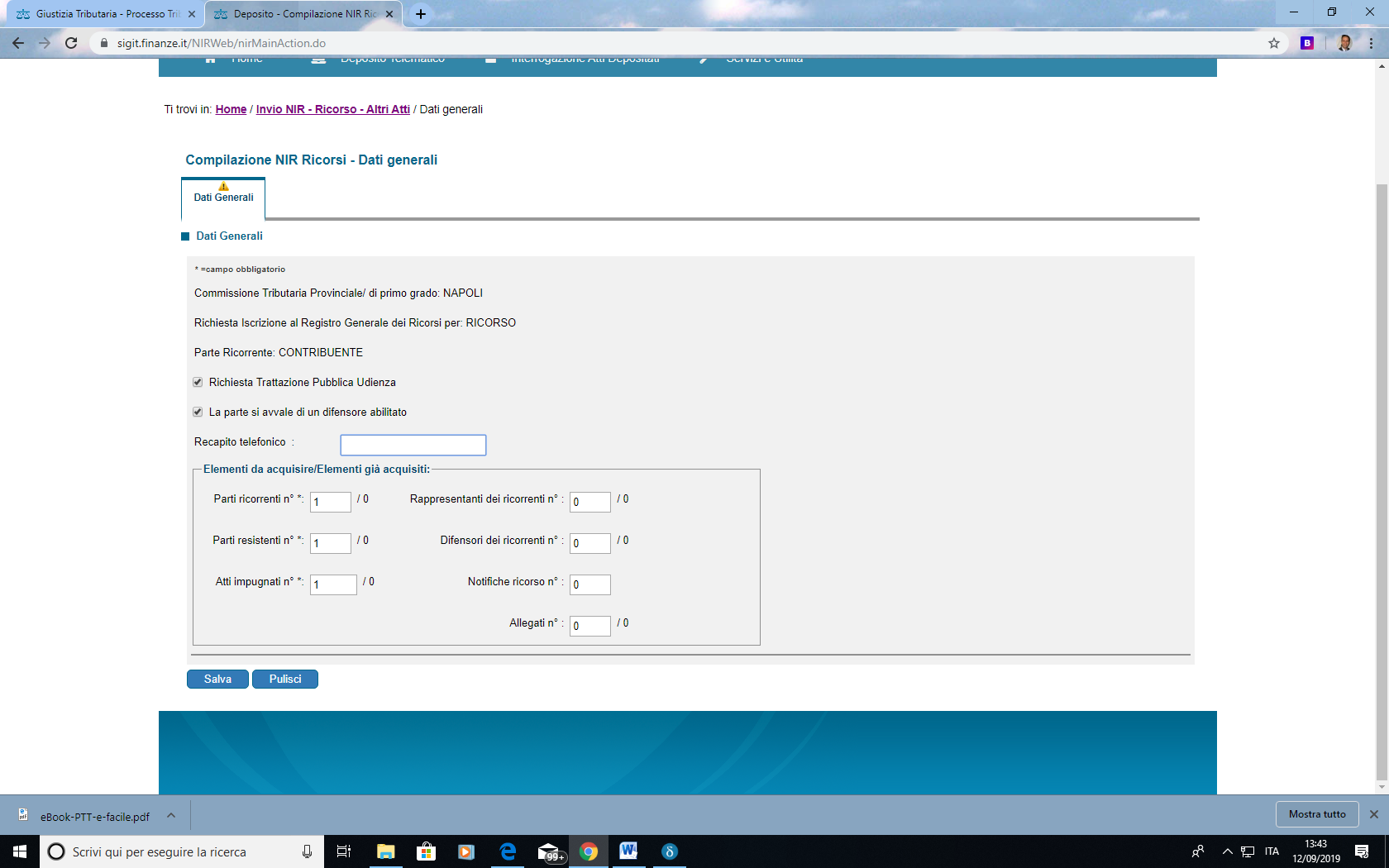




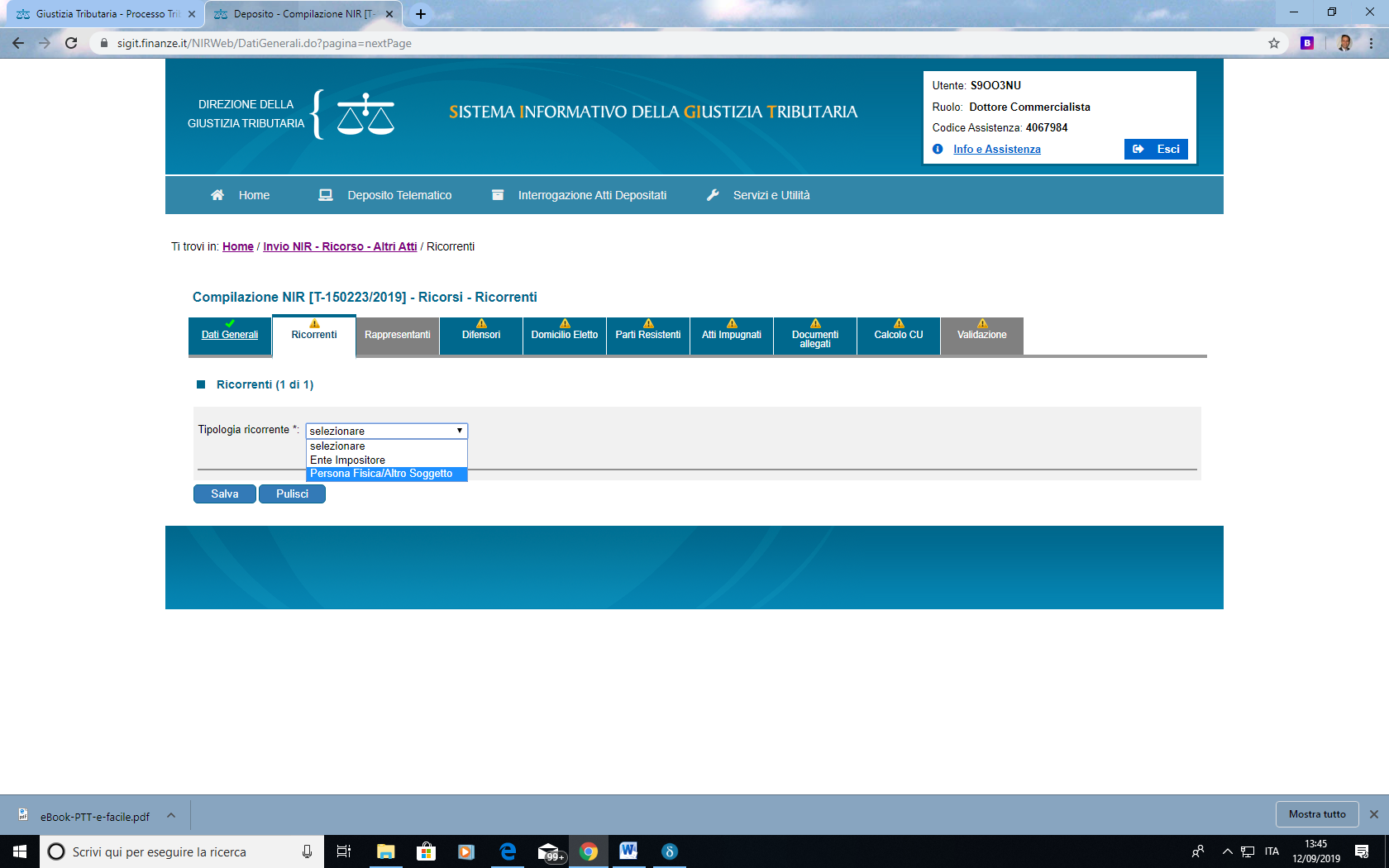
Una volta che si sarà cliccato sulla casella deposito ricorso, si aprirà questa finestra dove andare a selezionare la Corte di Giustizia tributaria competente.

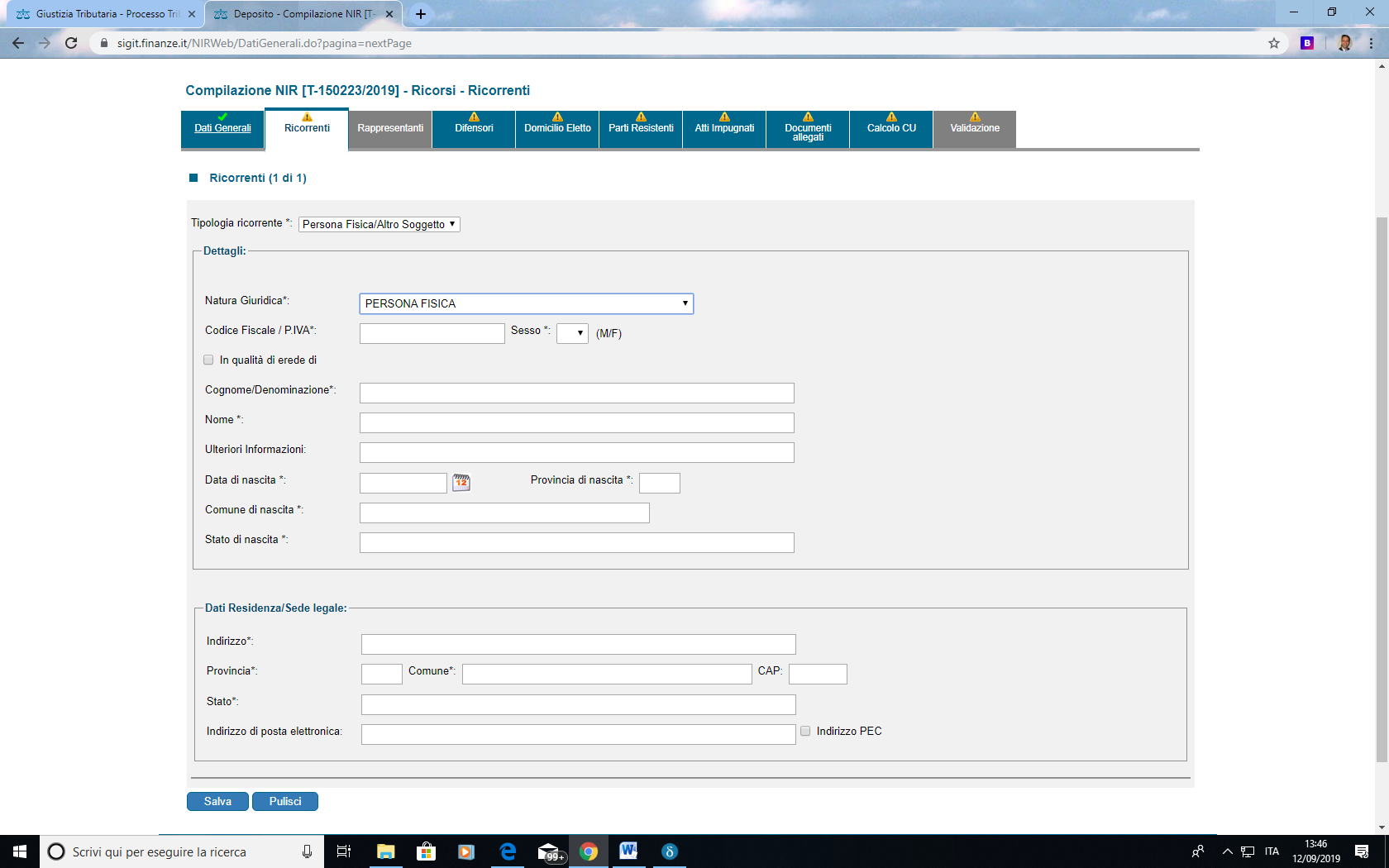


Nella schermata successiva si potrà indicare la Corte di Giustizia tributaria I grado, oppure di II grado di competenza e scegliere la tipologia di atto.

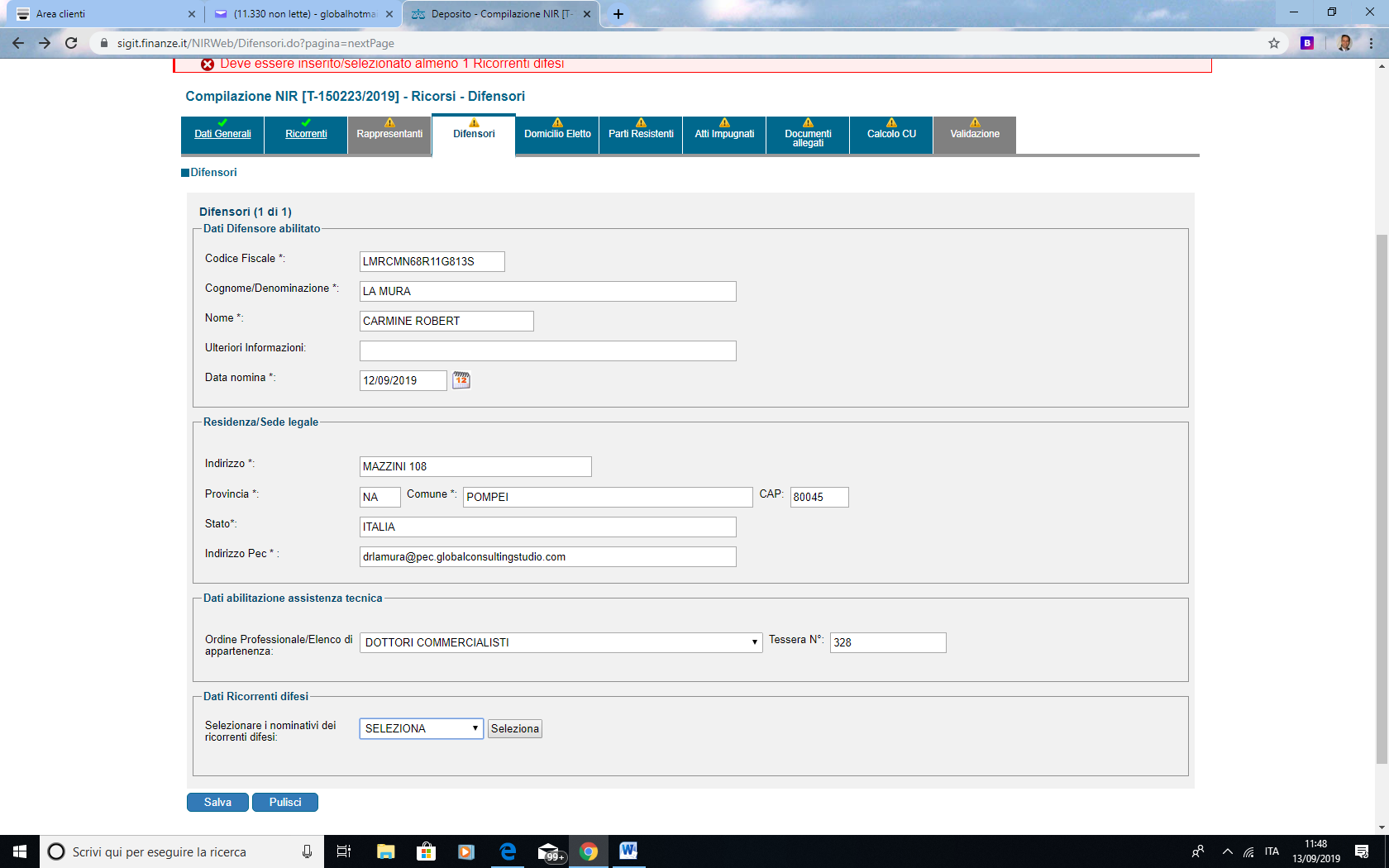


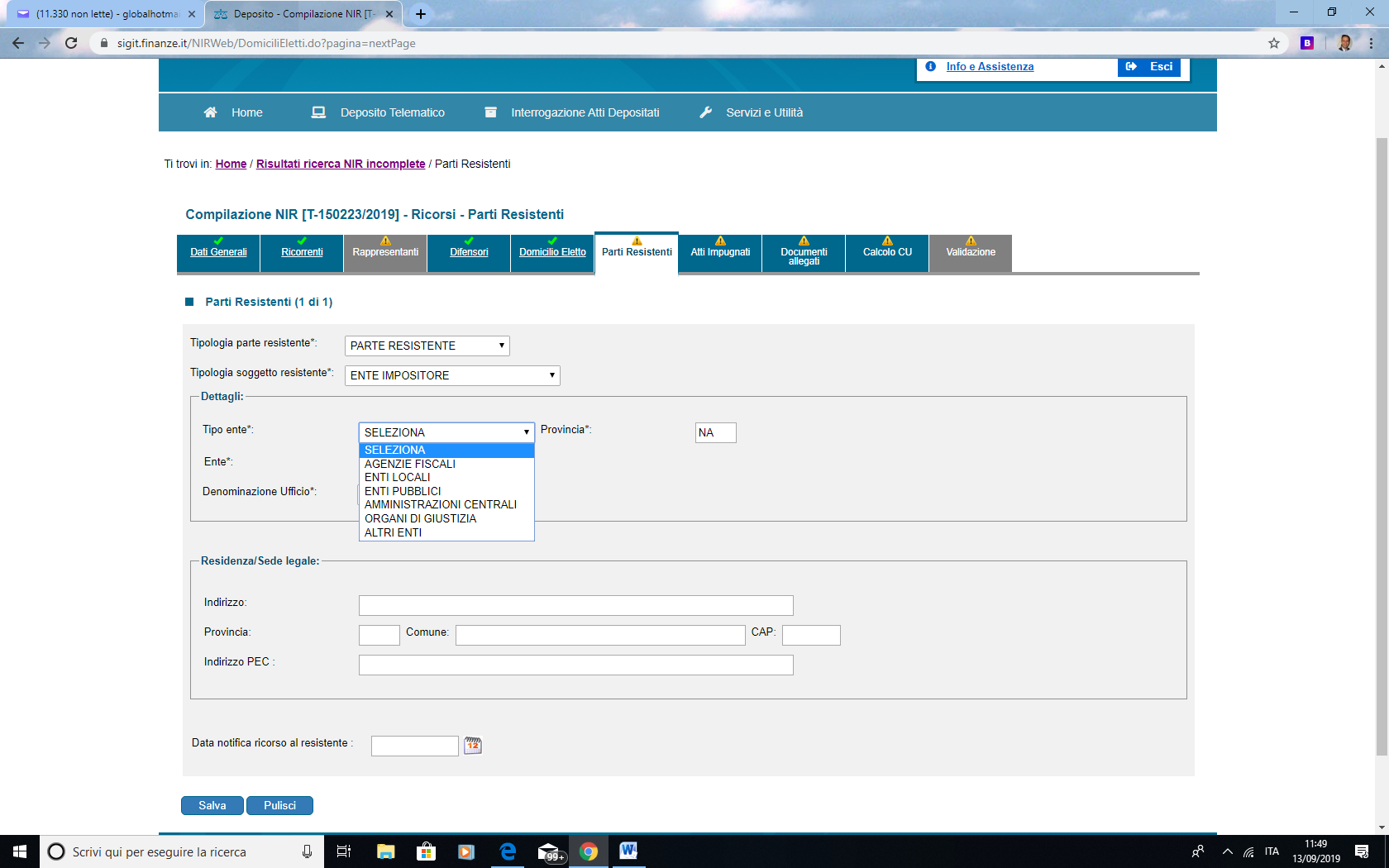
Una volta scelta la tipologia di atto da depositare, si incomincerà a completare la compilazione della nota di deposito del ricorso. Si dovrà spuntare l’apposito quadratino per optare per la trattazione in pubblica udienza, evidenziare che la parte si avvale di difensore abilitato, fornire un recapito telefonico (preferibile), specificare il numero di allegati etc. Completata la compilazione bisognerà premere il pulsante “Salva” per passare al passaggio successivo.



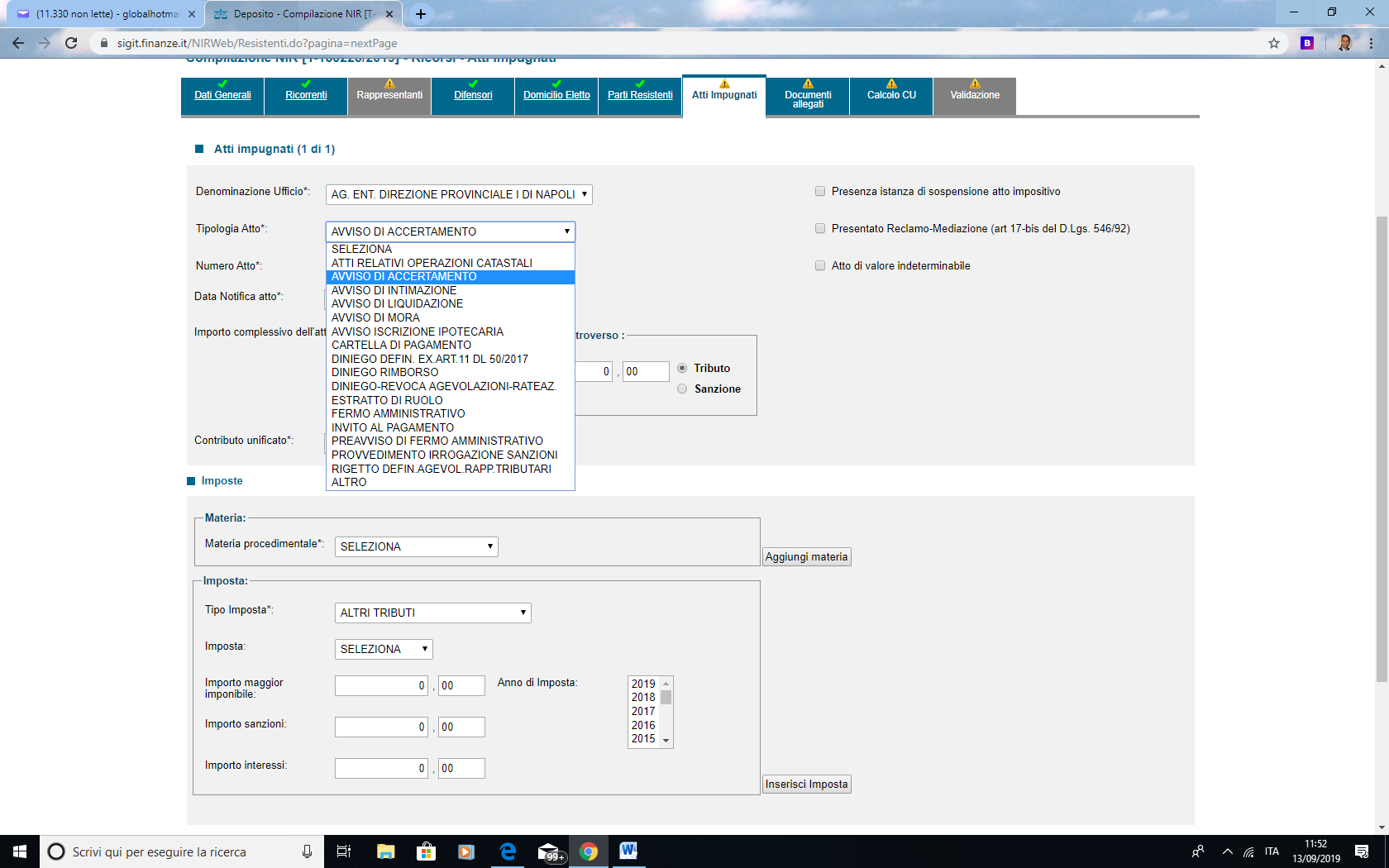


La fase successiva prevede l’inserimento dei dati anagrafici e fiscali del ricorrente. Dopo aver salvato, il sistema effettuerà un controllo. In caso di esito positivo, segnalato da un segno di spunta verde, si passerà all’inserimento dei dati del difensore, il quale verrà richiamato in automatico dal sistema. Bisogna controllare solo la correttezza dei dati e selezionare espressamente attraverso il menu a tendina in basso il ricorrente difeso.

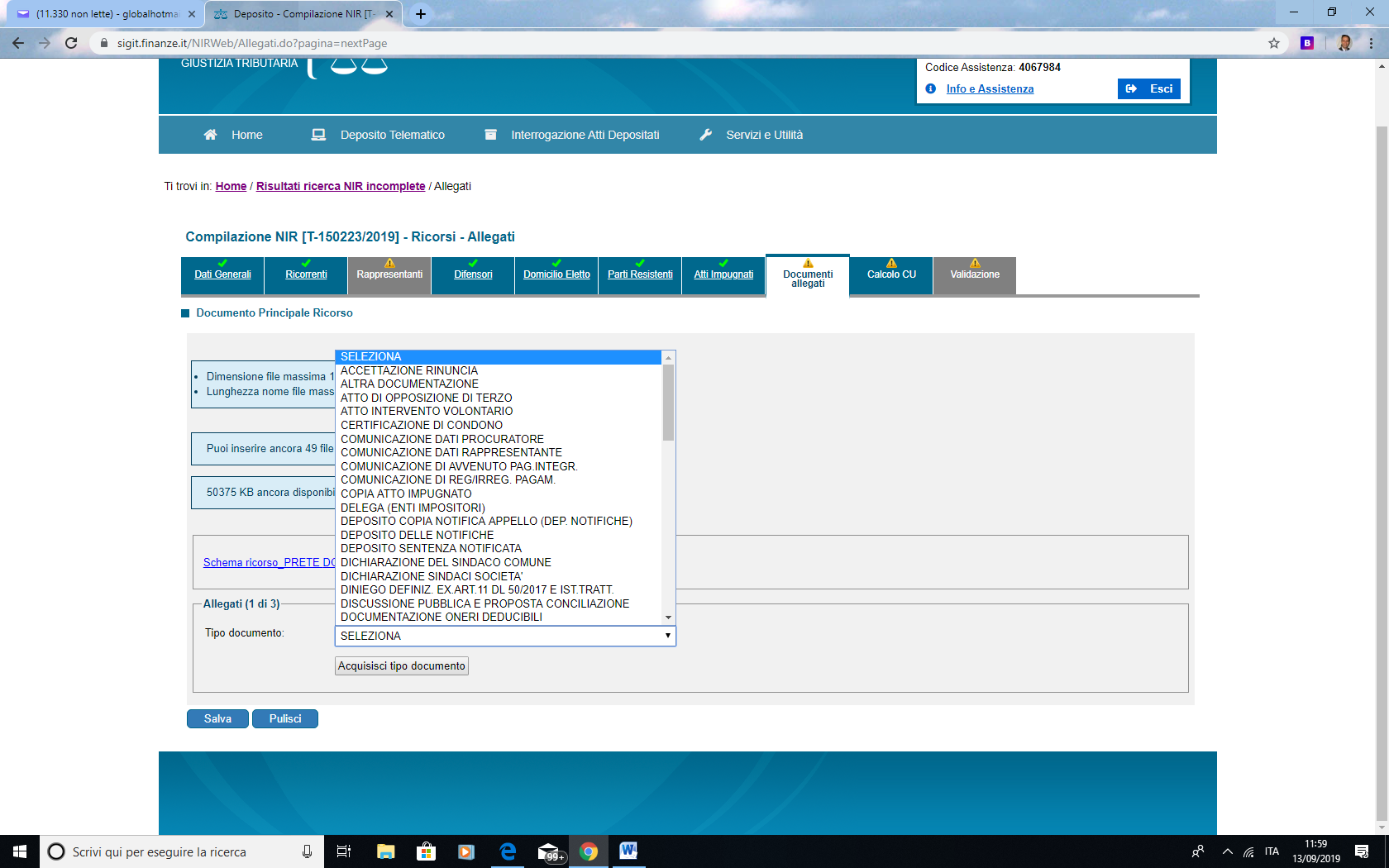




Completata la selezione del ricorrente, si passerà alla schermata dedicata alla parte resistente che dovrà essere debitamente compilata, scegliendone la tipologia. Qualora, il ricorso sia stato notificato a più di un controinteressato sarà possibile la compilazione di tante pagine quanti sono i soggetti resistenti indicati nella fase iniziale di compilazione della NIR.



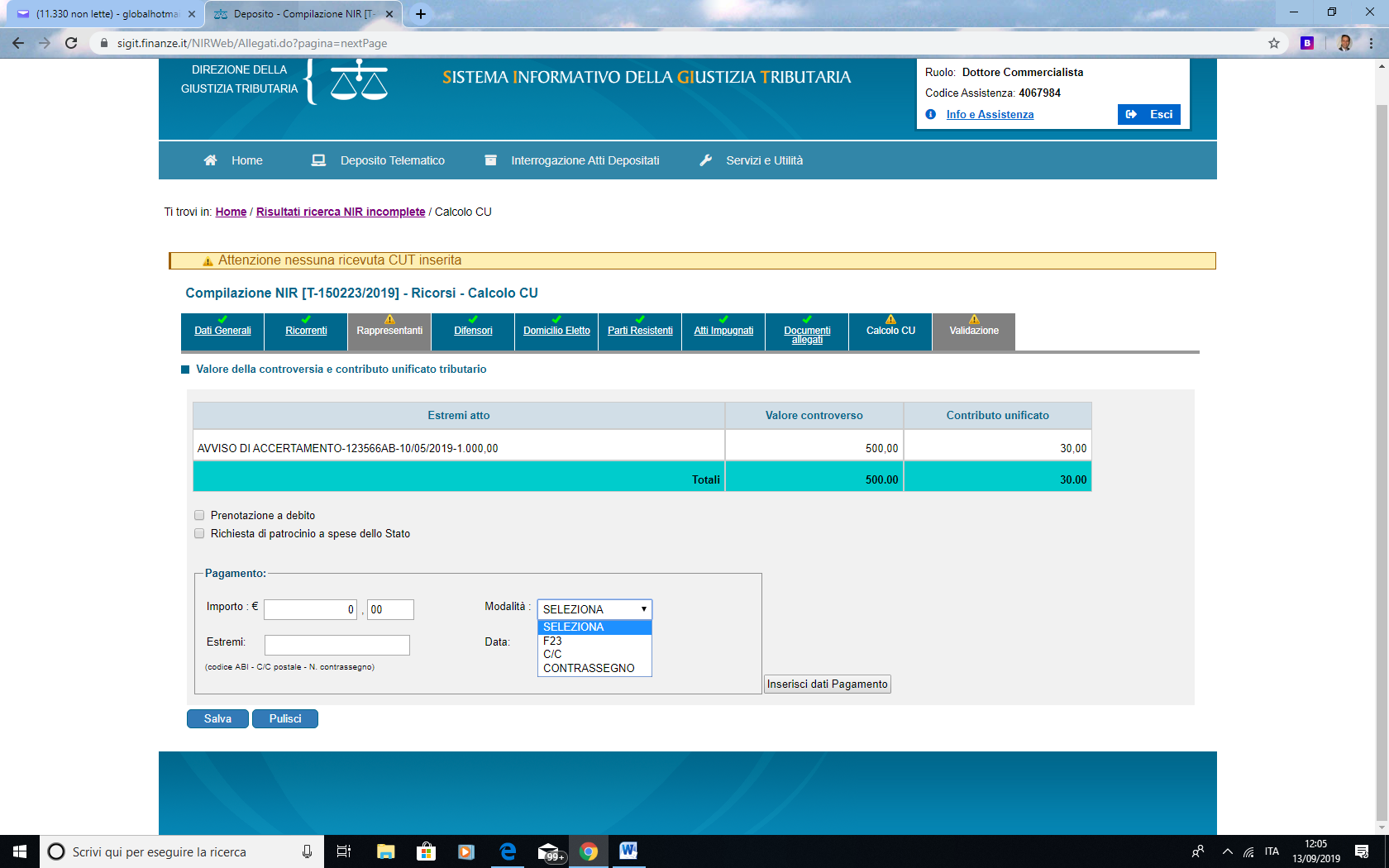
Dopo aver selezionato ed indicato la parte resistente, sarà necessario indicare la tipologia dell’atto impugnato, il quantum del contendere, l’indicazione dell’anno di riferimento etc. In questa fase si potrà selezionare il *flag* che indica la presenza di istanza di sospensione, l’avvenuta presentazione del reclamo mediazione ovvero se si tratta di atto dal contenuto indeterminabile e quindi omettere di indicare un quantum preciso nei campi appositi.



La fase successiva è rappresentata dall’allegazione del ricorso principale e dai relativi allegati.

Il sistema prevede dapprima l’allegazione del ricorso principale caricando il file, successivamente si dovranno indicare le tipologie degli allegati da caricare. Fatto ciò, si selezioneranno gli stessi e si provvederà a caricare il file corrispondente.

Ad esempio: si seleziona il tipo file “*documentazione oneri deducibili*”, si salverà la tipologia, poi, si selezionerà tale voce e si caricherà in corrispondenza della stessa il file in pdf/a firmato digitalmente. Terminata la fase di caricamento, si salverà il tutto e si passerà alla schermata dedicata al calcolo del contributo unificato.



In questa fase, l’ultima prima della validazione, si prevede l’indicazione corretta degli estremi del pagamento del contributo unificato ovvero il caricamento su apposito modulo del contrassegno di pagamento acquistato da un rivenditore autorizzato. **Il modello F23, ovvero il modello “*Comunicazione di versamento del Contributo Unificato*” con il relativo contrassegno dovrà essere scansionato, firmato digitalmente e trasmesso quale allegato del ricorso tributario.**

È possibile verificare che il contrassegno non sia contraffatto al seguente indirizzo:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/valoribollati/index.htm>

Inoltre, occorre segnalare che è anche possibile il versamento del CU tramite conto corrente postale.

In caso di **omesso e/o insufficiente versamento del CU**, la segreteria della Corte di Giustizia tributaria adita potrà notificare al difensore a mezzo PEC un invito alla regolarizzazione delle somme dovute entro 30 giorni. Qualora la regolarizzazione non avvenga nel termine previsto verrà iscritto a ruolo il *quantum* dovuto con notifica di un Avviso di Irrogazione di Sanzione, graduata a seconda del ritardo con il quale viene eseguita la regolarizzazione. Gli importi dovuti saranno versati a mezzo modello F23 indicando:

* Il Codice ufficio della Corte di Giustizia Tributaria adita
* Il Codice Tributo 172T “Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario – interessi – art. 16, comma 1 D.p.r. 30 maggio 2002 n. 115 “
* Il Codice tributo 173T “Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario a seguito di invito al pagamento – articolo 248 D.p.r. 30 maggio 2002, n. 115”
* Il Codice tributo 174T “Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario – Sanzione”
* Il codice tributo 667T per le spese di notifica e spedizione

9.

Gli Istituti deflativi del contenzioso

9.1 Premessa

Gli istituti deflativi del contenzioso hanno la funzione di agevolare la definizione delle controversie tributarie insorte alleggerendo i carichi pendenti presso le commissioni tributarie, contribuendo ad accelerare le procedure di riscossione dei tributi, ed a rendere più celere la funzione giurisdizionale in ossequio ai principi del giusto processo di cui all’art. 111 Cost. D’altro canto, il contribuente potrà definire la pretesa tributaria con una congrua riduzione delle sanzioni ed in alcuni casi del “*quantum*” dovuto iscritto a ruolo, in ragione di ciò tali istituti vengono spesso denominati “*istituti premiali*”. La loro natura giuridica è composita, infatti, taluni possono attivarsi esclusivamente in una fase amministrativa ed entro i termini perentori per proporre ricorso quali l’accertamento con adesione, l’acquiescenza e l’autotutela. Altri, hanno natura preventiva definitoria, quali l’interpello e la mediazione, infine, altri ancora natura giudiziale come la conciliazione in fase processuale.

Nel prosieguo andremo ad analizzarli prestando attenzione all’aspetto strettamente procedurale ed operativo. Prima di passarli in rassegna, faremo un doveroso cenno sia alla loro natura giuridica sia all’istituto del contraddittorio procedimentale di derivazione comunitaria, il quale dispone che un soggetto prima di essere destinatario degli effetti di un provvedimento deve essere necessariamente sentito dall’amministrazione procedente nell’ottica di influire alla determinazione dell’esito del provvedimento offrendo all’ente procedente maggiori elementi istruttori. L’applicazione del principio del contraddittorio preventivo non è stata applicata in maniera generalizzata dal nostro legislatore come meglio si illustrerà nel prosieguo, sebbene un recente provvedimento ne ha ampliato l’ambito di applicazione.

9.2 La natura giuridica degli strumenti deflativi del contenzioso

Prima di analizzare i singolarmente gli istituti deflativi del contenzioso sarà utile soffermarsi succintamente sulla natura giuridica degli stessi al fine di meglio comprenderne l’ambito di operatività ed i consequenziali limiti cui devono soggiacere gli organi dell’amministrazione nella determinazione dell’obbligazione tributaria.

Come abbiamo anticipato tali istituti sono destinati ad operare nelle ipotesi in cui il contribuente, venendosi a trovare in una situazione di potenziale conflitto con l’amministrazione finanziaria, rinuncia al contenzioso e versa l’imposta dovuta e nel contempo usufruisce di una riduzione dell’ammontare delle sanzione nonché’ in taluni casi di una copertura da futuri possibili accertamenti. Ma la peculiarità principale risiede nella possibilità atipica di determinare in contraddittorio con l’amministrazione finanziaria il *quantum deleatur* ossia l’ammontare dell’obbligazione tributaria. Orbene, a tal proposito dobbiamo ricordare che è immanente nell’ordinamento tributario **il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria**, il quale sancisce che l’individuazione dei presupposti impositivi è caratterizzata dal **principio di legalità**, vincolante sia per lo Stato che per i privati.

Il principio affonda le radici nell’art. 13 della legge del registro approvata con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, il quale statuiva un divieto tassativo nei confronti del Ministero delle Finanze ed ai funzionari dipendenti ovvero a qualsiasi altra autorità pubblica di riconoscere “…*alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere la riscossione senza divenirne personalmente responsabili…*”. **Il principio oggi è costituzionalizzato negli art. 23, art. 53 ed art. 97 Cost**.:

* l’art. 23 sancisce il principio di legalità dell’obbligazione tributaria ovvero che nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Tale principio esclude che fonti legislative di rango inferiore alla legge ovvero addirittura amministrative possano imporre e definire l’operatività dei tributi. Secondo la dottrina prevalente, si tratta di una riserva di legge relativa, nel senso che, fissati per legge i presupposti impositivi principali che regolano l’applicazione del tributo, si può delegare ad una fonte di rango inferiore gli aspetti più squisitamente operativi. Dal punto di vista pratico, i confini sfumano sicché in talune fattispecie si è ritenuto che la norma primaria abbia delegato eccessivamente alla disposizione regolamentare violando in tal modo il precetto costituzionale.
* Il principio di cui all’art. 53 Cost. sancisce la correlazione tra capacità contributiva ed obbligazione tributaria. Ne consegue che a nessuno può imporsi un carico tributario superiore o inferiore al suo reddito effettivo. Fissate i criteri contributivi dalle norme impositive, ognuno deve pagare e contribuire secondo la propria capacità contributiva che dovrà essere correttamente determinata. Si tratta di un principio di equità, di solidarietà e giusta contribuzione . Il carico tributario finanzia indifferentemente le funzioni esercitate dallo Stato e possiede anche una finalità redistributiva per incrementare il benessere collettivo e sociale della nostra collettività.
* L’art. 97 Cost. sancisce un principio di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione. Sicché l’amministrazione deve trattare imparzialmente, senza favoritismi situazioni uguali ed in maniera differente fattispecie diverse.

Dall’analisi congiunta dei summenzionati principi costituzionali, alla base del principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, ne deriva implicitamente che la discrezionalità dell’amministrazione finanziaria è di tipo tecnico/vincolata**. Ciò impedisce al funzionario tributario di ponderare e valutare l’opportunità ed il contenuto dell’atto di accertamento da emanare**. L’emanazione è strettamente collegata ai criteri tecnici applicativi della legge tributaria, non residuando margini di discrezionalità amministrativa secondo cui poter soppesare eventuali interessi dei controinteressati. Il funzionario che si discosti dall’applicazione di questi principi incorrerebbe in una responsabilità amministrativa. Infatti, gli atti di definizione stragiudiziale del contenzioso sono assoggettati ad un controllo di secondo livello regolati da norme interne che verificano la corretta applicazione degli istituti nonché’ la concessione nel concreto offerta nella definizione del carico tributario per valutarne la fondatezza.

**Ne deriva, che nel componimento di una potenziale lite, si addiverrà ad una riduzione del carico tributario a condizione che, in seguito ad un confronto dialettico, le parti pongono fine con un accordo ad interpretazioni discordanti e legittime riguardanti la corretta applicazione delle disposizioni tributarie e non *sic et simpliciter* ad uno riduzione acausale del carico tributario.**

9.3 La necessità del contraddittorio procedimentale

Il contraddittorio preventivo si riferisce ad una fase di precontenzioso secondo cui il contribuente, prima che venga emesso l’atto di accertamento, viene convocato e sentito per valutarne le osservazioni e la documentazione non conosciuta all’ufficio accertatore. Si tratta di una fase prodromica e collaborativa in ottica di decongestionare il contenzioso e giungere alla determinazione dell’obbligazione tributaria. L’istituto è disciplinato dall’art. 15 D.lgs. 218/97

La convocazione non sempre è obbligatoria, a dire il vero con la recente circolare n. 17 del giugno 2020 se ne raccomandata un’applicazione generalizzata ma ragioni di urgenza e di economia procedimentale spingono gli uffici a non attivare il contraddittorio nonostante i dettami comunitari. Sull’obbligo del contraddittorio in ambito tributario si è incentrato un intenso dibattito in dottrina, e sul punto ha preso posizione anche la giurisprudenza di legittimità.

La *querelle* deriva dal fatto che, come già abbiamo accennato, **il diritto dell’Unione Europea pone un obbligo generalizzato nell’ambito di un procedimento amministrativo e tributario di contraddittorio endoprocedimentale. Infatti,** la Corte di Giustizia ha statuito che *“ ..... il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione ( a tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente). Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d’applicazione del diritto comunitario, quand’anche la normativa comunitaria non preveda espressamente siffatta formalità…***”,** ( cfr*. sentenze:18 dicembre 2008 causa -349/01, 3 luglio 2014, in causa C-129 e C/130/13, Kamino International Logistics; 22 ottobre 2013, in causa C-276/12, Jiri'Sabou; 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, SopropÈ; 12 dicembre2002, causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani; 21 settembre 2000, in causa C-462/98 P, Mediocurso c. Corte di Giustizia; 4 ottobre 1996, in causa C-32/95 c. Lisrestat*)

Pertanto, al fine di assicurare il diritto alla difesa e ad una buona amministrazione ex art 41 dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, prima di emettere un provvedimento amministrativo che incida sulla sfera giuridica di un soggetto è necessario prendere atto delle sue osservazioni ed eventuali doglianze.

Il provvedimento emesso in violazione del contraddittorio endoprocedimentale è illegittimo e suscettibile di annullamento. Orbene, mentre in dottrina si è sostenuta l’applicabilità generalizzata di tale istituto, la Cassazione a sezione unite n. 24823/2015 ha posto un discrimine tra tributi armonizzati, quali l’IVA, e non armonizzati, quali, ad esempio, IRAP, tributi locali etc.

La Suprema Corte ha affermato che **la violazione dell’obbligo di contraddittorio determina l’invalidità dell’atto esclusivamente per i tributi armonizzati** fermo restando, in caso di violazione, la dimostrazione della cosiddetta **prova di resistenza** da parte del contribuente in sede di mediazione/ricorso. Secondo i giudici del massimo consesso, unicamente per i tributi armonizzati il diritto dell’Unione sarebbe immediatamente applicabile nel nostro ordinamento suscitando qualche motivata perplessità in seno alla dottrina più attenta.

Con la novella apportata dal DL n. 34/2019 l’obbligo di contraddittorio generalizzato è stato esteso anche alle procedure accertative in materia di imposte sui redditi, IVA ed IRAP . Dalla data di entrata in vigore del decreto, decorrente dal primo luglio del 2020 si attenua, quindi, il discrimine tra tributi armonizzati e non con l’effetto di garantire più efficacemente il diritto alla difesa del contribuente in ossequio ai principi comunitari.

L’agenzia delle Entrate **con circolare n. 17 del 22 giugno 2020** è intervenuta chiarendo la portata applicativa della novella legislativa nell’ambito di riferimento.

Preliminarmente, **l’ADE, in linea con le precedenti circolari, raccomanda l’applicazione generalizzata dell’istituto anche nei casi non obbligatori** al fine di una più compiuta motivazione del provvedimento di accertamento, in un’ottica partecipativa e deflattiva del contenzioso che comporta indirettamente anche un’accelerazione delle procedure di riscossione. D’altra parte, ne precisa gli ambiti di applicazione escludendo l’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in alcune ipotesi, ossia: nei casi di motivata urgenza, allorquando sia stato rilasciata copia del Processo Verbale di Constatazione e nelle ipotesi di cui all’art 41 bis d.p.r. 600/73 ed art 54 d.p.r. 633/72, trattasi delle ipotesi di accertamento parziale. Per quanto concerne i processi verbali le conclusioni dell’agenzia non destano particolari perplessità alla luce delle già previste garanzie di cui all’art 12 co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente il quale dispone che, “***Nel rispetto del principio di cooperazione*** *tra amministrazione e contribuente,* ***dopo il rilascio della copia del processo verbale*** *di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni* ***osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori****. L’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.*

**Vera nota dolente dell’istituto, è rappresentata dagli effetti del mancato rispetto dell’obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, che** non determina *in re ipsa* l’invalidità del provvedimento di accertamento. Infatti, **spetta sul contribuente la *cosiddetta prova di resistenza***, ovvero sarà necessario **dimostrare le ragioni che avrebbero determinato in concreto un diverso risultato dell’attività di accertamento** allorquando si fosse attivato il contraddittorio

È ammessa pacificamente la nullità dell’atto di accertamento emesso in mancanza del dovuto contraddittorio allorquando il contraddittorio è espressamente previsto dalla legge, (*cfr. Cass. N. 701/2019).*

|  |  |
| --- | --- |
| **Tabella Sintetica dei Riferimenti Normativi e Giurisprudenziali del Contraddittorio Preventivo** | |
| **Fattispecie** | **Norma** |
| Accesso presso uffici dove si svolge l’attività anche in caso di tributi locali (Cass. 8654/2019) | Art. 12 co. 7 Statuto dei diritti del Contribuente (legge 212/2000) |
| Studi di settore | Art. 10 co. 3-bis della L. 146/98 |
| Abuso di diritto | Art 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente |
| Avvisi di Accertamento (esclusi quelli di tipo parziale) emessi a partire dal primo luglio 2020 nell’ambito delle imposte sui redditi, IVA ed IRAP | Art 5 ter D.lgs. 218/97 come modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito in L. 28 giugno 2019, n. 58 |
| Sanzioni amministrative non collegate ad alcun tributo | Art. 16 D.lgs. 472/97 |
| Redditometro | Art. 38 D.p.r. 600/73 |
| Tributi Armonizzati | Diritto Comunitario, vedi anche Cass. 24823/2015 |
| Tributi Locali | Fonte regolamentare specifica deliberata secondo l’autonomia normativa di ciascun ente locale |
| Rimborsi Iva | In caso di istruttoria negativa la Cassazione ha chiarito che è necessario il contraddittorio preventivo . Si veda Cass. 24567/14 |
| Art. 36 ter Dpr 600/73 Controlli Formali | I controlli hanno natura accertativa, pertanto, secondo Cass. 15311/14 è necessario il contraddittorio preventivo |

9.3.1 Il contraddittorio preventivo per i tributi locali

La novella normativa ha lasciato inalterata la disciplina applicabile per gli enti locali, ai quali risulta applicabile il contraddittorio preventivo a condizione che abbiano adottato un regolamento per rendere applicabile la disciplina dell’accertamento con adesione secondo i criteri previsti dal d.lgs. 218/97, giusto quanto statuito dall’art. 50 della L. 449/97. Infatti, poiché il nuovo invito al contraddittorio è previsto dall’art. 5 ter del summenzionato decreto, lo stesso sarà applicabile agli enti locali alle condizioni legislativamente previste ovvero è condizionato all’adozione di un apposito regolamento attuativo che **rimanda genericamente** ai principi del d.lgs. 218/97. D’altra parte, **l’art 5 ter non risulterà estensivamente applicabile agli enti locali** allorquando l’autonomia regolamentare abbia compiutamente disciplinato gli istituti applicabili del citato decreto e non abbia richiamato l’articolo in esame. In pratica, la possibilità di eccepire l’eventuale invalidità di un atto per omesso contraddittorio procedimentale dipende dall’adozione di apposito regolamento. Qualora, lo stesso sia presente bisognerà verificarne le modalità specifiche di attuazione dell’istituto.

9.4 L’autotutela

L’autotutela è un istituto che deriva dal diritto amministrativo e che si applica a tutte le pubbliche amministrazioni. Può essere utilizzato con successo nell’ambito dell’attività di difesa tributaria congiuntamente agli altri strumenti offerti dall’ordinamento tributario. In questo paragrafo si analizzeranno le problematiche applicative, tenendo conto anche degli orientamenti giurisprudenziali al fine di ipotizzare la strategia difensiva più opportuna.

L’autotutela estrinsecazione di uno “*Ius Poenitendi*”, consiste nel potere di ritirare o mendare un atto amministrativo viziato procedendo ad annullamento, revoca ovvero sospensione. Rappresenta un’estrinsecazione dei principi di legalità, buona fede e buon andamento della P.A. scolpiti nell’art. 97 della Costituzione. Nello specifico, soffermandoci sul principio di legalità, rammentiamo che lo stesso deriva dall’affermazione nel nostro ordinamento dello Stato di Diritto, in base a tale principio il potere amministrativo può essere esercitato funzionalmente al raggiungimento di determinate finalità di interesse pubblico ma nell’esclusivo ambito dei limiti e dei presupposti di esercizio stabiliti dalla norma attributiva del potere. Orbene, mentre in ambito amministrativo l’autotutela richiede dei precisi presupposti, quali la presenza di un vizio dell’atto, la sussistenza di un interesse pubblico all’annullamento dell’atto, la ponderazione degli interessi dei controinteressati, il legittimo affidamento, in ambito tributario l’autotutela presuppone esclusivamente un atto viziato, in sintesi è sufficiente la sola presenza di un interesse a ripristinare la legalità violata . Ad esempio, ipotizziamo un atto impositivo che contesti l’omesso pagamento di un tributo ad un contribuente e quest’ultimo si rende conto ricevute alla mano che ha pagato correttamente e tempestivamente alla debita scadenza. In questo caso specifico, il contribuente potrà con una specifica istanza invitare l’ufficio ad annullare l’atto illegittimo. Bisogna, tener presente, che la semplice presentazione dell’istanza non sospenderà l’esecutività dell’atto come per legge, sarà necessario, cautelativamente evitare il cristallizzarsi della pretesa presentando altresì ricorso-mediazione oppure ricorrere alla procedura di accertamento con adesione.

L’autotutela tributaria è espressamente disciplinata in ambito tributario e si applica sia per vizi formali, ( illegittimità), sia per vizi sostanziali, ( infondatezza della pretesa tributaria), quali, ad esempio, la carenza ovvero la carenza della motivazione del provvedimento.

Il procedimento può essere attivato direttamente dall’Ufficio, ovvero a seguito di istanza di parte. La competenza all’emanazione il provvedimento spetta all’Ufficio che ha emanato l’atto, mentre in casi di grave inerzia dell’Ufficio periferico, il potere sostitutivo è esercitato dalla Direzione Generale.

Il quadro normativo di riferimento dell’istituto è rappresentato dalla legge 656/1994 ed il conseguente regolamento ministeriale attuativo DM 37/1997 rubricato “Regolamento *recante norme relative all’esercizio del potere di autotutela da parte degli Organi dell’Amministrazione Finanziaria* “, il quale, tra l’altro, ha elencato le fattispecie in cui si può procedere all’autotutela nonché’ i limiti dell’istituto. Data la discrezionalità insita nei provvedimenti amministrativi, e quindi anche degli atti tributari, il legislatore conferma **la possibilità** di procedere ad annullamento in autotutela ma non l’obbligo. Infatti, nell’elencare gli atti annullabili il legislatore così dispone all’art. 2 comma 1 del regolamento, “*L'Amministrazione finanziaria* ***può procedere****, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità,* ***nei casi in cui sussista illegittimità*** *dell'atto o dell'imposizione*…”. Le ipotesi che possono giustificare un annullamento sono i seguenti:

1. errore di persona;
2. evidente errore logico o di calcolo;
3. errore sul presupposto dell'imposta;
4. doppia imposizione;
5. mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
6. mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
7. sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
8. errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione

Mentre **all’ultimo comma dell’art. 2 viene in rilievo il limite al potere di annullamento** costituito dalla presenza di una sentenza passata in giudicato qualora il ritiro dell’atto si basa sui medesimi motivi della sentenza.

Per quanto concerne l’organo competente cui chiedere l’autotutela su istanza di parte, lo Statuto dei diritti del contribuente precisa che lo stesso venga indicato precisamente nell’atto impositivo notificato. Nell’atto sarà necessario indicare anche la possibilità di rivolgersi al Garante del Contribuente nell’ipotesi di perdurante inerzia dell’organo compulsato. Il garante ha sede presso la Direzione Generale dell’agenzia delle Entrate ed ha il compito di sollecitare la risoluzione di determinate problematiche ovvero segnalare eventuali irregolarità. Nel trasmettere un’istanza è certamente consigliabile indirizzare per conoscenza la stessa anche al Garante per sollecitare l’attenzione dell’Ufficio competente al problema.

Come abbiamo già precedentemente rappresentato, l’autotutela non è un atto dovuto da parte dell’amministrazione ma costituisce una mera possibilità, ciò deriva dalla natura giuridica di atto prevalentemente discrezionale seppur con una maggiore o minore vincolatività a seconda delle differenti fattispecie. La discrezionalità seppure vincolata secondo diverse gradazioni costituisce l’anima del provvedimento amministrativo, pertanto, la dottrina dominante ritiene non sussistente nel nostro ordinamento un obbligo di autotutela. La conseguenza diretta di tale constatazione è quella di **considerare tassativa la presentazione di un ricorso tributario congiuntamente all’istanza di autotutela per evitare un’inoppugnabilità con conseguente consolidamento della pretesa tributaria nonostante la manifesta illegittimità dell’atto.**

Una questione di ordine pratico che sovente ci si trova ad affrontare nella pratica professionale riguarda la **il rinnovo di una pretesa impositiva in seguito all’annullamento di un atto viziato**. La questione va analizzata distintamente differenziando i vizi formali da quelli sostanziali dell’atto. Si ammette pacificamente il rinnovo della pretesa per vizi meramente formali ma entro i termini decadenziali del potere di accertamento. Per quanto concerne, invece, i vizi sostanziali, la dottrina l’ammette esclusivamente in seguito ad elementi sopravvenuti, di orientamento contrario la Giurisprudenza che ne conferma l’ammissibilità, ma entro i termini decadenziali per la notifica dell’avviso di accertamento ed a condizione di non eludere un eventuale pronuncia passata in giudicato sull’atto viziato, ( *cfr. Cass. VI Sez. Civile Ord. n.6329?10, Cass. 2532/2992*).

Completiamo l’analisi di questo istituto con un’altra questione di ordine giuridico ma non priva di interessanti risvolti di ordine pratico. Consideriamo un contribuente che abbia subito un accertamento che abbia disconosciuto l’iva a credito relativamente ad una società immobiliare. La cartella esecutiva nell’ingiungere il pagamento delle somme dovute non tiene conto del fatto che parte delle somme sono state già versate in seguito ad un precedente avviso bonario. Il ricorso non è stato presentato nei termini, la pretesa, pertanto, è diventata inoppugnabile. La difesa presenta istanza di autotutela all’ufficio, che però rimane inerte e silente**. È ammissibile l’impugnabilità di un diniego di autotutela per mancata risposta dell’ufficio, attribuendo a tale silenzio un valore provvedi mentale qualificabile quale silenzio rigetto?** A tal proposito si registra un orientamento altalenante in giurisprudenza, mentre parte della dottrina deriva la possibilità di impugnazione facendo derivare l’obbligo di risposta dell’amministrazione finanziaria dalla procedimentalizzazione dell’autotutela, altro orientamento fa derivare l’obbligo dall’art. 2, comma 2 della legge 241/90, il quale, come noto, pone un termine generalizzato ed un obbligo di risposta ad una istanza di parte. È indubbio, comunque, che **l’impugnabilità di un diniego esplicito ovvero implicito di un provvedimento di autotutela costituisce un tentativo in extremis, dagli esisti non certi a disposizione del contribuente**.

9.5 L’accertamento con adesione

In questo paragrafo passeremo in rassegna la disciplina generale evidenziandone le caratteristiche peculiari e differenziali rispetto ad altri istituti ed infine faremo cenno ad alcune problematiche particolari, quali ad esempio l’applicazione dell’istituto nell’ipotesi di redditi societari

9.5.1 Disciplina generale

L’accertamento con adesione è uno dei principali strumenti istituiti per deflazionare il contenzioso ed è quello che prevede una maggiore partecipazione del contribuente alla definizione del *quantum debeatur*,

Si tratta di un modello procedimentale dove è previsto un contraddittorio con il contribuente, che gli consentirà di presentare documenti e argomentazioni a proprio favore per ottenere l’annullamento totale della potenziale pretesa, ovvero, alternativa, una riduzione congrua in base agli elementi di prova presentati. La procedura viene attivata presentandosi nell’ora e data fissata per la comparizione, ovvero a seguito della formulazione di una precisa istanza. In sede di contraddittorio ai fini dell’accertamento con adesione ex art. 5 ed 11 del D.lgs. 218/97 verranno rappresentate le proprie ragioni suffragandole da fatti e sentenze, prassi, circolari etc. affinché’ l’ufficio ne tenga doverosamente conto prima di procedere all’emissione dell’atto impositivo.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Dalla presentazione dell’istanza sono sospesi per novanta giorni i termini di impugnazione. Allo spirare degli stessi, l’eventuale accordo negativo ovvero la mancata sottoscrizione della proposta di adesione rimarrà pienamente efficace l’atto impositivo iniziale.  Secondo giurisprudenza consolidata della Cassazione, la convocazione del contribuente a seguito della sua istanza non è obbligatoria per l’Ufficio ma rappresenta una mera facoltà che viene esercitata dall’amministrazione finanziaria in relazione ad una valutazione discrezionale che tiene conto della bontà della pretesa creditoria e dell’opportunità di evitare una lite tributaria, (cfr. 28051/2009). Sempre per giurisprudenza consolidata, la mancata convocazione non invalida l’atto di accertamento, né determina l’illegittimità dell’iscrizione a ruolo, a meno che non esista una espressa previsione legislativa in tal senso, (cfr. Cass. Ord. n. 29129/2011, Cass. SS.UU. n. 3676/2010). Sicché’, nella prassi l’attivazione dell’istituto non è doverosa e rappresenta meramente una modalità di corretta gestione dell’accertamento, spetterà all’amministrazione dover valutare la convenienza al ricorso dell’istituto esercitando un atto di discrezionalità tecnica vincolata all’ottica della giusta imposizione. |

Nell’ipotesi in cui si raggiunga un giusto contemperamento tra la pretesa erariale azionata e la volontà del contribuente a soddisfare la stessa si procederà a fissare un incontro per sottoscrivere l’atto di adesione. A decorrere dalla data di sottoscrizione, il contribuente avrà a disposizione venti giorni per effettuare il versamento della prima oppure unica rata. Ex art. 9 d.lgs. 218/97 **il perfezionamento dell’atto si otterrà esclusivamente a seguito del versamento della I rata.** In mancanza, non si produrrà alcun effetto e, conseguentemente, sarà efficace ed esecutivo l’atto impositivo iniziale.

Qualora non si raggiungesse alcun accordo, verrà redatto un verbale di esito negativo. A tal proposito, ci si è posti in dottrina la problematica riguardante la **sospensione dei termini processuali, ovvero se, nella denegata ipotesi di verbale negativo**, il termine dei novanta giorni decada, obbligando il contribuente a presentare il ricorso computando i termini dalla data di verbale negativo, quantunque residui un residuo lasso temporale al raggiungimento dei novanti giorni. L’orientamento prevalente, avallato anche da recente giurisprudenza, ritiene che il termine summenzionato sia un termine fisso a prescindere dall’esito del contraddittorio.

Soffermandoci sugli effetti dell’istituto, bisogna evidenziare che **l’accordo una volta sottoscritto non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile nÈ modificabile salvo limitate eccezioni** ex art. 2 comma 4 ed art 16 D.lgs. 218/97, ovvero:

* Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi cui consegua un maggior reddito che sia allo stesso tempo superiore al 50% di quello concordato nel complesso e pari ad almeno 77.468,53
* Se l’accertamento con adesione è scaturito in seguito a studi di settore ovvero ISA, si può procedere a prescindere dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi
* In caso di accertamenti parziali risulta possibile accertare redditi diversi da quelli definiti
* In caso di accertamento con adesione inerente redditi di partecipazione, sarà ammissibile l’accertamento per altre categorie residuali
* Dichiarazione dei redditi ed IVA difformi oppure omesse

La sottoscrizione dell’accordo consentirà la riduzione delle sanzioni ad un terzo come previsto dall’art. 2 co. 5 ed art. 3 del d.lgs. 218/97. L’accordo consentirà anche di usufruire di una riduzione ad un terzo delle sanzioni penali allorquando il pagamento del dovuto avvenga entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Preme osservare, che la riduzione delle sanzioni è minore rispetto alla possibilità attuale offerta dalla normativa vigente di applicare l’istituto del ravvedimento in seguito all’avvenuta ricezione di un Processo verbale di Constatazione e prima della notifica del verbale di accertamento, (cfr. *Art. 13 comma 1 lett. b quater*). Infatti, mentre nel ravvedimento al P.V.C. la riduzione delle sanzioni sarà pari ad 1/5, nell’accertamento con adesione si avrà diritto ad una riduzione ad 1/3, ma, nel contempo, sarà possibile ridurre anche sensibilmente il *quantum debeatur.* D’altra parte, l’esito della procedura di accertamento con adesione non è certo, mentre un ravvedimento tecnicamente corretto del P.V.C. fornirà un risultato certo in termini di riduzione del debito d’imposta. Sarà doveroso valutare l’efficacia della linea difensiva e la bontà della pretesa tributaria, scegliendo poi di conseguenza lo strumento più conveniente.

9.5.2 L’applicabilità dell’accertamento con adesione ai tributi locali

Come abbiamo anticipato in precedenza l’applicabilità dell’istituto dell’accertamento con adesione ai tributi locali non è automatico, a tal proposito si richiama l’art. 50 della legge 449/97 il quale dispone che “***Nell'esercizio della potestà regolamentare*** *prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie,* ***le province ed i comuni possono prevedere*** *specifiche* ***disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento****, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l’attività di controllo sostanziale,* ***introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente****, sulla base dei criteri stabiliti dal* [*decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*](https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:1997-06-19;218)*, nonchè la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'*[*articolo 3, comma 133, lettera l), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*](https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1996-12-23;662~art3-com133-letl)*, in quanto compatibili*”

L’analisi del testo normativo consente di osservare che per gli Enti locali :

1. Sussiste una mera **possibilità** di prevedere forme di riduzione delle sanzioni nonché di semplificazione delle procedure di accertamento
2. Nell’estrinsecazione dell’autonomia normativa-regolamentare radicata negli art. 5, 118 della Costituzione, è possibile discostarsi dalla normativa nazionale fermo restando il rispetto dei criteri ispiratori. Pertanto l’applicazione potrà essere limitata solo ad alcune tipologie di tributi, e/o limitata a precise fattispecie oggettivamente idonee ad un accordo

L’operatore del diritto nel caso concreto dovrà attentamente analizzare il regolamento di ciascun ente per tener conto delle peculiarità specifiche di carattere anche procedurale.

Si evidenzia, come già anticipato, che il contraddittorio preventivo sarà applicabile laddove espressamente richiamato dalla norma regolamentare.

9.5.3 Casistica

In questo paragrafo ci soffermeremo su alcune problematiche applicative dell’istituto:

1. **Redditi di partecipazione** - Per le società di persone e le società che hanno optato per il regime di trasparenza, l’accertamento con adesione va condotto in maniera unitaria e coinvolge sia i soci che la società. L’oggetto del contraddittorio riguarderà principalmente la posizione fiscale della società. La definizione potrà interessare in maniera disgiunta la posizione fiscale dei soci e della società. In altri termini, sarà possibile definire con accertamento con adesione solo la posizione di alcuni soci e la società, oppure solo quella dei soci ma non quella della società, ovvero solo la società. I soci che non avranno aderito alla proposta di adesione, riceveranno un atto di accertamento basato sull’accordo raggiunto e sottoscritto dai soggetti aderenti.
2. **Imposte indirette** – L’atto di adesione inerisce la totalità dei beni e diritti nell’atto contestato. Non sono, pertanto, ammesse adesioni parziali salvo il caso in cui le diposizioni contenute nell’atto siano intrinsecamente di diversa natura.
3. **Irregolarità nei versamenti –** L’irregolarità del versamento nei termini della **prima rata** determinerà sempre la decadenza dell’accertamento con adesione salvo che non si tratti di **lieve inadempimento**. Si definisce tale, un ritardo nel pagamento della somma non superiore a 7 giorni, ovvero il pagamento delle somme dovute in misura inferiore al 3% e, per un massimo di euro 10.000. Ad esempio, se la somma dovuta ammonta ad euro 5000,00 e si versa un importo di euro di 4.900,00 euro, poiché l’importo omesso è inferiore al 3% sarà ammissibile la *remissione in bonis*.

**Per le rate successive alla prima,** per le ipotesi di insufficiente versamento connotato da lieve adempimento la rateazione prosegue ma l’Ufficio iscriverà a ruolo le somme dovute maggiorandole di sanzioni pari al 30% ed interessi legali. Invece, nel caso in cui il versamento viene effettuato in ritardo entro 3 mesi ma non è insufficiente, sarà possibile usufruire della procedura di ravvedimento operoso. Infine, il versamento effettuato oltre i tre mesi dalla scadenza ovvero risulta del tutto omesso, si avrà la decadenza del rateizzo con conseguente iscrizione a ruolo delle somme dovute a carico del contribuente maggiorate di sanzioni ed interessi.

9.6 La Mediazione/Reclamo

Si tratta di un istituto che, in maniera analoga alla conciliazione giudiziale, si attiva sede contenziosa al fine di deflazionare le controversie tributarie arrivando ad **una definizione delle liti senza arrivare all’emanazione di una sentenza**. Nello specifico, la conciliazione giudiziaria si attua nell’ambito di un contenzioso già intrapreso, del quale provoca la chiusura per cessazione del contendere, laddove il reclamo/mediazione previene l’inizio di un contenzioso inserendo una fase interlocutoria con l’Amministrazione Finanziaria provocandone una risposta. Si collocano in una fase più a valle rispetto all’accertamento con adesione, di cui parimenti si pone un problema di inquadramento a livello sistematico e soprattutto di coerenza con il **principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria**, da cui deriva la regola secondo cui la discrezionalità dell’Amministrazione Finanziaria è di tipo tecnico/vincolato. Infatti, nella definizione del carico tributario bisogna attenersi ai dettami di cui all’art. 3, 23, e 53 della Costituzione, pertanto, non è possibile attuare atti dispositivi dell’obbligazione tributaria in quanto ciò andrebbe a violare i principi di riserva relativa di legge che dispongono che le prestazioni patrimoniali siano imposte secondo la legge che definiscono la capacitò contributiva del contribuente. Disporre in maniera discrezionale in via amministrativa l’obbligazione tributaria viola i predetti precetti, esponendo il soggetto responsabile a responsabilità amministrativa.

La dottrina, ha tentato di inquadrare tali accordi riconducendole ai seguenti schemi giuridici con incerta collocazione:

* Atto unilaterale della P.A. cui segue quale *condicio juris* di efficacia l’assunzione della adesione del contribuente
* Accordo transattivo
* Accordo bilaterale di natura non contrattuale

Limitatamente alla conciliazione, la dottrina dominante propende per la natura bilaterale o almeno negoziale, sul quale l’intervento del giudice costituisce un controllo di mera legittimità non entrando nel merito ed essendo obbligatorio in quanto risulta instaurato il processo e l’organo competente è chiaramente giudiziario. Nella conciliazione le parti propongono l’esito di un accorto tra le parti al giudice adito, ma l’atto finale spetterà sempre a quest’ultimo. Il giudice non potrà entrare nel merito dell’accordo intervenuto, ma verificherà esclusivamente il ricorrere delle condizioni ed i presupposti di legge, al cui termine e nulla ostando dichiarerà la conclusione della lite con atto espresso.

9.6.1 Il Reclamo/ Mediazione

Per quanto concerne il reclamo/mediazione è regolato dall’art. 17 bis D.lgs. 546/92, il quale dispone che per le controversie inferiori ai 50.000 euro l’obbligo, prima di instaurare una controversia, di presentare un’istanza di reclamo che dovrà riportare l’intero programma difensivo e potrà contenere anche una proposta di mediazione. Esperita la fase di mediazione senza alcun risultato, l’istanza produrrà gli effetti di un ricorso, il quale andrà depositato nel termine dei 30 giorni dallo spirare del lasso temporale previsto per la mediazione. Qualora il reclamo sia stato parzialmente accolto, si potrà presentare ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria competente per la parte di reclamo non accolta. In mancanza dell’istanza di Reclamo/Mediazione, il ricorso sarà improcedibile e la Corte di Giustizia Tributaria adita rimetterà con ordinanza gli atti all’interessato invitando ad esperire l’obbligatoria fase di mediazione. **Il termine dei 30 giorni per il deposito del ricorso decorre allorquando siano decorsi i 90 giorni necessari per l’espletamento della fase di Reclamo/Mediazione.**

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  Qualora la costituzione in giudizio avvenga anzitempo ciò determinerà l’improcedibilità del ricorso, nello specifico se preme evidenziare che se la notifica del ricorso è effettuata all’Ente impositore tramite Raccomandata a/r, il termine decorre dalla data di ricezione da parte dell’Ente e non dalla spedizione. |

Decorsi i termini, in assenza di accordo e di risposta ovvero nel silenzio dell’A.F., il Reclamo produrrà automaticamente gli effetti di un ricorso. La parte soccombente in sede processuale che abbia omesso di partecipare alla fase di Mediazione ovvero non abbia accettato la proposta di Mediazione potrà essere condannata a spese di lite più onerose.

9.6.2 La determinazione del valore della controversia

Per l’individuazione del valore della controversia e la conseguente verifica della sussistenza dell’obbligo della mediazione si ha riguardo solo all’importo dei tributi, senza prendere in considerazione sanzioni ed interessi, come disposto dall’art. 12, comma 5 del D.lgs. 546/1992. Qualora la controversia riguardi le sole sanzioni, il valore è costituito dal loro importo complessivamente considerato. Nelle ipotesi di rifiuto espresso o tacito al rimborso di tributi, il valore della lite coincide all’importo chiesto a rimborso, senza considerare gli accessori. Allorché l’istanza di rimborso comprenda più periodi di imposta, il valore della lite corrisponde a quello chiesto a rimborso per singolo anno d’imposta. Rientra nel campo di applicazione dell’istituto anche una controversia di importo superiore ai 50.000 euro, ma che in sede di autotutela parziale sia stata oggetto di ridefinizione ad un importo inferiore alla predetta soglia.

Si rammenta che **le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili** ex art. 17 bis, comma 1 del citato decreto salvo le eccezioni previste all’art. 2, comma 2 primo periodo. Inoltre**, non sono reclamabili le controversie che attengono a tributi che costituiscono risorse proprie della UE**, ad esempio: prelievi riscossi su importazioni di prodotti agricoli, dazi doganali, proventi dell’IVA.

9.6.3 Presupposti oggettivi che giustificano la Mediazione

L’ufficio ha individuato per prassi alcune fattispecie specifiche che giustificano la formulazione di una proposta e la stipula di un accordo di mediazione:

1. **Incertezza normativa della questione**: trattasi di un’incertezza rilevabile dalle contestazioni formali e sostanziali
2. **Grado di sostenibilità in contenzioso della pretesa**: l’amministrazione valuta attentamente i documenti in suo possesso, gli orientamenti giurisprudenziali della circoscrizione in cui ha sede l’ufficio ed ogni altro elemento che giustifichi la propria pretesa in relazione al probabile esito processuale della controversia
3. **Principio di Economicità dell’azione amministrativa**: tale criterio risponde ad un principio di economia processuale ed amministrativa in ossequio ai precetti di buon andamento dell’amministrazione scolpiti nell’art. 97 Cost. Tale principio impone all’amministrazione di conseguire gli obiettivi di pubblico interesse fissati dalla norma attributiva del potere con il minor dispendio di risorse e mezzi.

A differenza di altri istituti deflativi, il legislatore tenta di indirizzare la discrezionalità dell’amministrazione positivizzando dei criteri oggettivi per definire l’obbligazione tributaria. A tal proposito, è interessante ricordare la circolare n. 9/E del 2012 che affronta la rilevanza delle questioni di diritto affrontate dalla Cassazione . Nello specifico, si invitano gli uffici, nonostante il nostro ordinamento non sia ispirato al principio del precedente giudiziario vincolante, a tenere in debita considerazione l’orientamento consolidato della Suprema Corte di Cassazione per valutare l’opportunità di definire l’accordo, anche elaborando una propria proposta. Se ne deduce dall’insieme dei predetti elementi **che la fase di Mediazione non costituisce un’inutile duplicazione dell’istituto dell’autotutela ma una procedura dove l’amministrazione valuta la fondatezza della pretesa azionata** valutando la prosecuzione in via contenziosa tenendo in debito conto differenti criteri che si compenetrano a vicenda e che possono determinare la doverosità dell’accordo. **A differenza di altri strumenti deflativi, agli uffici è quindi attribuita un più ampio margine di discrezionalità**, che è sotteso anche nella formulazione dell’articolo 39, comma 10, d.l. n. 98/2011, il quale dispone che “ *…Ai rappresentanti dell’ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all’articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 …omissis”,* facendo rilevare ai fini della configurazione del danno erariale il solo dolo.Ne deriva che tale responsabilità è valutata con minor rigore rispetto alla disciplina generale di cui all’articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n.20, *che prevede anche la ricorrenza della* colpa grave.

Si osserva, **che il successo della fase di mediazione presuppone l’applicazione dei principi di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza come già positivizzati nello statuto dei diritti del contribuente.**

**La recente riforma del processo tributario approvata con Legge 130/2022 ha novellato l’istituto** inserendo il comma 9 bis all’art. 17 bis del d.lgs. 546/1992 che prevede la condanna al pagamento delle spese di giudizio a carico della parte soccombente in sede giudiziale in conseguenza di ragioni già formulate. Inoltre, si dispone la valutazione ai fini della responsabilità amministrativa del funzionario che abbia rigettato ovvero non condiviso la proposta di mediazione con una motivazione insufficiente. L’intento del legislatore è finalizzato a deflazionare il contenzioso nonché ridurre i tempi processuali in coerenza con gli impegni assunti con il PNRR. Pertanto, oltre che fornire al funzionario il potere di derogare al principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria sussiste un preciso dovere di ponderare adeguatamente le ragioni del contribuente per evitare addebiti di responsabilità erariali ex art. 1 Legge 20/1994 – “*Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti*” , attivabile anche su esposto da parte del privato alla sede competente per territorio della Procura Regionale della Corte dei Conti. Trattasi certamente di un intervento potenzialmente idoneo a snellire il contenzioso.

Infine, *de jure condendo* ed ancora tralasciato dalla recente riforma del processo tributario, nonostante i numerosi richiami e le proposte di attenta dottrina, giova osservare che sarebbe opportuno ai fini della corretta applicazione del principio di imparzialità che la fase di Mediazione fosse condotta da un organo terzo e non incardinato nella struttura organica dell’amministrazione finanziaria.

9.6.4 Perfezionamento dell’accordo

L’accordo di mediazione si perfezione in modo analogo a quanto previsto dall’accertamento con adesione, analoghe sono anche le modalità di versamento a seguito del rimando all’8 D.lgs. 218/97 contenuto nel comma 6 dell’art. 17 bis del D.lgs. 546?92 . Pertanto, è necessario il pagamento della prima o unica rata entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell’accordo. L’omesso pagamento di una rata successiva alla prima consente l’iscrizione a ruolo del *quantum* definito in mediazione e determina esclusivamente la caducazione del piano di rateazione salvo lieve inadempimento.

Alla summenzionata disciplina, **fanno eccezione le controversie inerenti le controversie catastali e quelle riguardanti i rimborsi di imposta** che si perfezionano alla sola sottoscrizione dell’accordo.

Per quanto attiene le sanzioni, le stesse sono dovute nella misura del 35% del minimo edittale, che è superiore al 33% previsto dall’accertamento con adesione ed inferiore al 40% riconosciuto in caso di conciliazione giudiziale. Per i contributi previdenziali correlati al maggior reddito accertato non vengono applicate sanzioni.

9.7 La Conciliazione Giudiziale

È un istituto deflativo del contenzioso disciplinato dall’art. 48 D.lgs. 546/1992 con cui porre fine in modo parziale o totale una controversia tributaria pendente dianzi alla Corte di Giustizia Tributaria. La proposta conciliativa può essere proposta sia dall’ufficio che per istanza di parte e può riguardare qualsiasi tipo di lite rientrante nella giurisdizione tributaria, inoltre, differentemente dal passato è ammissibile sia in primo che secondo grado. **Il giudice non entra nel merito della proposta ma deve valutarne esclusivamente la legittimità**. Il ricorso allo strumento non è precluso dalla preventiva espletazione di altri istituti deflattivi, come ad esempio l’accertamento con adesione. Il raggiungimento di un accordo conciliativo consente una **riduzione delle sanzioni al 40% del minimo edittale** calcolato sul tributo ricalcolato in ragione della conciliazione, ciò rappresenta una significativa convenienza rispetto alla precedente disciplina che prevedeva una riduzione che poteva essere parametrata anche al massimo della pena edittale.

La conciliazione proposta dalle parti può essere di due tipi: fuori udienza: denominata anche abbreviata, in udienza denominata anche ordinaria. La diversità risiede nella circostanza che nella conciliazione fuori udienza le parti in pendenza di giudizio raggiungono un accordo conciliativo e successivamente depositano congiuntamente istanza per la definizione parziale o totale della controversia, invece nella conciliazione in udienza la parte interessata a definire la controversia può presentare apposita istanza fino a dieci giorni liberi prima della data di trattazione della controversia.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE**  A differenza degli altri istituti deflativi, la conciliazione si perfeziona alla data della sottoscrizione dell’accordo conciliativo fuori udienza ovvero del processo verbale di conciliazione in udienza e non al versamento dell’unica o prima rata.  Inoltre, i predetti atti costituiscono titolo per la riscossione delle somme ex art. 48 bis D.lgs. 546/92. |

Occorre evidenziare che in aggiunta alla conciliazione proposta dalle parti si introduce per effetto delle modifiche apportate dalla legge 130/2022a dopo l’art. 48 bis è prevista la conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria per cause di non particolare complessità di facile e pronta soluzione e rientranti nell’ambito di applicazione dell’art. 17 bis ovvero che siano assoggettate a reclamo/mediazione. A differenza, quindi, della conciliazione proposta dalle parti, il giudice interviene direttamente formulando una proposta in udienza o fuori udienza. Laddove sia formulata in udienza, vengono informate le parti assenti e la causa viene rinviata a successiva data al fine di perfezionare l’accordo, in caso contrario il processo continuerà nella stessa udienza . La conciliazione proposta dal giudice si perfeziona con la redazione del processo verbale e costituisce titolo esecutivo per la riscossione. È utile notare che Il nuovo istituto ricalca l’analogo istituto di cui all’art. 185 bis c.p.c., in quanto il novellato art 48 bis.2 del d.lgs. 546/92 prevede in maniera del tutto analoga l’impossibilità di ricusare il giudice che abbia proposto un accordo conciliativo.

Impulso forte a soluzioni conciliative viene dato dalle modifiche apportate al processo tributario dalla legge 130/2022, che introducendo il nuovo comma 2 octies all’art. 15 del D.lgs. 546/1992 penalizza fortemente il rifiuto senza giustificato motivo della proposta conciliativa formulata dalla controparte ovvero dal giudice. Si prevede una maggiorazione del 50% delle spese di giudizio a carico della parte che ha rifiutato immotivatamente. Il presupposto per la maggiorazione si perfezionerà in tutti i casi in cui la pretesa di colui che abbia declinato la proposta sia minore nel contenuto di quest’ultima.

**La novella si applicherà a tutti i ricorsi notificati a decorrere della riforma del processo tributario pubblicata in G.U. 204 il 01.09.2022**.

9.7.1 La procedura

La procedura è disciplinata dagli art.48, 48 bis, 48 bis.1 e 48 ter, il primo articolo disciplina la procedura fuori udienza, il secondo la procedura ordinaria, il 48 bis.1 la conciliazione su proposta della corte di giustizia tributaria, mentre l’ultimo articolo reca norme comuni alle procedure.

**La procedura abbreviata fuori udienza proposta dalle parti si sintetizza nelle seguenti fasi**:

* **Presentazione Istanza** nel caso in cui l’udienza non sia stata ancora fissata, le parti presentano istanza congiunta depositando l’accodo conciliativo concluso anche parziale
* **Disamina della fondatezza** dell’accordo da parte del Presidente di Sezione
* **Decreto del Presidente di Sezione** che dichiara la eventuale cessazione della materia del contendere laddove l’accordo sia totale, ovvero la cessazione parziale in caso di accordo parziale con successiva assegnazione della causa per il prosieguo
* **Disamina da parte della Corte di Giustizia Tributaria** e non del Presidente qualora alla data della presentazione dell’istanza la data di trattazione sia già stata fissata

**La procedura di conciliazione in udienza proposta dalle parti si compendia invece nelle seguenti fas**i :

* **Presentazione istanza da una delle parti** fino a 10 giorni liberi prima dell’udienza di trattazione
* **Valutazione delle Condizioni di Ammissibilità**, nel giorno dell’udienza la Corte di Giustizia Tributaria invita le parti alla conciliazione disponendo eventualmente il rinvio della causa a data successiva per il perfezionamento dell’accordo
* **Redazione processo verbale** in caso di raggiunto accordo con indicazione delle somme dovute in uno alle modalità ed i termini di pagamento.
* **Dichiarazione di Estinzione del Processo**, ovvero prosecuzione del giudizio in caso di accordo negativo dell’intera controversia ovvero parziale per i capi oggetto della permanenza di contestazione

**Ai fini del perfezionamento della conciliazione le parti dovranno essere presenti all’udienza** di discussione salvo procura speciale da conferire al difensore abilitato come precisato dalla circolare ministeriale n. 197 del 1994

La dottrina prevalente ritiene, infine, che **una volta sottoscritto l’accordo lo stesso non sia revocabile e/o modificabile** e che il giudizio di ammissibilità funga esclusivamente quale condizione sospensiva di esecutività dello stesso

Appendice

Breve Rassegna di Giurisprudenza

**CORTE DI CASSAZIONE;** sezioni unite civili; sentenza 20 maggio 2014, n. 11021; Pres. Rovelli, Est. Vivaldi, P.M. Apice (concl. conf.); P.P. e altra (Avv. De Donato) c. C.P. (Avv. Romano Cesareo, De Notaris) e altri. *Dichiara inammissibile ricorsi avverso App. Salerno 31 marzo 2006 e 15 dicembre 2006.*

**Sentenza, ordinanza e decreto in materia civile — Collegio — Omessa sottoscrizione del presidente — Nullità — Con­seguenze** (Cod. proc. civ., art. 158, 161, 354).

*Si ha insufficienza e non mancanza di sottoscrizione allorché la sentenza non sia stata sottoscritta dal presidente del collegio deliberante; ne consegue che il difetto parziale della sottoscrizione integra la nullità relativa del provvedimento e il vizio, riconducibile alla disciplina dell’art. 156 c.p.c., può essere fatto valere nei limiti e secondo le regole proprie dei mezzi di impugnazione ai sensi dell’art. 161, 1° comma, ­c.p.c.*

*Svolgimento del processo. —* La vicenda processuale trae ori­gine da un giudizio di appello, definito con la riforma della sentenza di primo grado che aveva rigettato la domanda di usucapione dell’attrice, nel quale il presidente del collegio aveva omesso di sottoscrivere la decisione (sentenza n. 322 del 2006).

Lo stesso presidente, informato del fatto dal cancelliere, di­spose la comparizione delle parti in camera di consiglio e, quindi, fissò, con ordinanza, una nuova udienza collegiale per la rinnovazione della discussione della causa sull’assunto che, non essendosi completato l’*iter* decisorio del procedimento, doveva ritenersi persistere la *potestas* *iudicandi* in capo all’organo giudicante, per cui la causa doveva (e poteva) nuovamente essere posta in decisione.

L’ordinanza fu impugnata dagli appellanti soccombenti con ricorso per cassazione ex art. 111 Cost. sul rilievo che, con essa, il collegio aveva considerato la sentenza non sottoscritta *tamquam non esset* e non solo giuridicamente inesistente, così precludendo la possibilità di impugnarla nelle forme di legge.

Evidenziarono, in particolare, che — secondo la costante giu­risprudenza di legittimità — una volta intervenuta la pubblica­zione della sentenza, il giudice adìto si spoglia del potere di de­cidere sulla domanda portata al suo esame, restando la sua pote­stà giurisdizionale esaurita in relazione alla specifica controver­sia.

Nelle more del ricorso, la corte d’appello emise una nuova deliberazione (con la sentenza n. 862 del 2006, nella medesima composizione collegiale) di contenuto identico alla precedente.

Gli appellanti soccombenti proposero ricorso contro questa decisione, atteso che la pubblicazione della precedente sentenza, ancorché affetta da nullità assoluta, aveva comportato il totale esaurimento della potestà giurisdizionale del giudice in relazio­ne alla specifica controversia.

Chiesero, quindi, la rimessione del processo alla Corte d’ap­pello di Salerno perché provvedesse alla rinnovazione del giudi­zio con un diverso collegio.

In cassazione i due ricorsi sono stati riuniti.

La sezione seconda civile, investita dei ricorsi (nn. 25447/06 e 2696/08), con ordinanza del 2 luglio 2013, n. 16571 (non mas­simata), emessa all’esito dell’udienza del 22 maggio 2013, ha trasmesso gli atti al primo presidente, per l’eventuale assegna­zione alle sezioni unite.

I ricorsi riuniti sono stati chiamati alla presente udienza da­vanti alle sezioni unite della Corte di cassazione.

*Motivi della decisione. —* 1. – *La questione di diritto posta dall’ordinanza di rimessione*. La seconda sezione civile della Corte di cassazione, investita dei ricorsi nn. 25447/06 e 2696/08, con ordinanza del 2 luglio 2013, emessa all’esito del­l’udienza del 22 maggio 2013, ha trasmesso gli atti al primo presidente, per l’eventuale assegnazione alle sezioni unite, pro­filandosi, in relazione alla tematica che i ricorsi presentavano, un contrasto di soluzioni giurisprudenziali da parte delle sezioni semplici della corte, e, comunque, ponendosi una questione di massima di particolare importanza con riferimento alla natura del vizio della sentenza collegiale priva della sottoscrizione del presidente del collegio, alla disciplina processuale applicabile ed al regime della sua impugnabilità.

La corte ha ripercorso e dettagliatamente illustrato l’*iter* della giurisprudenza della corte che su tale tematica si è variamente pronunciata.

2. – *Gli orientamenti della Corte di cassazione*. Nell’inter­pretazione giurisprudenziale assumono rilievo due distinti pro­fili.

Da un lato, le decisioni della Suprema corte hanno investito l’ambito dell’art. 161, cpv., c.p.c., ossia, in concreto, se vi siano ipotesi in cui l’omessa sottoscrizione, parziale o totale, non de­termini necessariamente un vizio assoluto della sentenza.

Dall’altro, poi, l’elaborazione giurisprudenziale ha cercato di individuare quali fossero gli eventuali rimedi per ovviare al vi­zio in cui l’atto fosse incorso.

**Secondo l’orientamento maggioritario, la sentenza collegiale priva della sottoscrizione del presidente del collegio (o dell’estensore) è affetta da nullità assoluta e insanabile (parificata al­l’inesistenza) per l’assenza di un requisito essenziale del prov­vedimento**; e tale vizio non sarebbe emendabile, né con il procedimento di correzione degli errori materiali, né con la rinnovazione della pubblicazione da parte del medesimo organo (che ha esaurito la sua funzione giurisdizionale), senza possibilità di distinguere tra omissione intenzionale o involontaria (da sez. un. 9 marzo 1981, n. 1297, *Foro it.*, 1981, I, 639; da ultimo, Cass. 26 maggio 2009, n. 12167, *id.*, Rep. 2009, voce *Sentenza civile*, n. 51; 28 settembre 2006, n. 21049, *id.*, Rep. 2007, voce cit., n. 54; in precedenza, fra le tante, Cass. 16 novembre 1988, n. 6204, *id.*, Rep. 1988, voce cit., n. 37).

**In questa evenienza la causa, in esito all’impugnazione, va rimessa al medesimo giudice che ha emesso il provvedimento, che dovrà provvedere, non alla mera rinnovazione della sentenza ma al riesame del merito della controversia**.

Un altro risalente orientamento, invece, ritiene che la sentenza sia integrabile attraverso l’applicazione del procedimento di correzione degli errori materiali, mentre un’ulteriore posizione distingue tra omissione intenzionale e omissione involontaria, ritenendo solo la prima inemendabile (Cass. 15 marzo 1952, n. 694, *id.*, 1952, I, 417; 13 ottobre 1975, n. 3310, *id.*, Rep. 1975, voce cit., n. 29; da ultimo, segue questo orientamento Cass. 2 dicembre 1983, n. 7226, *id.*, 1984, I, 1908).

Una ulteriore tesi poi, pur ribadendo la gravità del vizio, ha ritenuto ammissibile che l’atto possa essere rinnovato dallo stesso giudice funzionalmente competente con l’emissione di una nuova, valida sentenza (Cass. 22 settembre 1993, n. 9661, *id.*, Rep. 1995, voce cit., n. 75; 31 ottobre 2005, n. 21193, *id.*, Rep. 2005, voce cit., n. 59).

Questa soluzione è apparsa idonea ad assumere uno specifico rilievo con riferimento alle pronunce della Corte di cassazione che siano affette da un simile vizio (vale a dire mancanti della sottoscrizione del consigliere estensore o del presidente del collegio).

Rispetto a queste, infatti, non sono esperibili gli ordinari mezzi di impugnazione, e l’esperimento dell’azione di nullità — di per sé limitata alla sola rimozione della decisione invalida — impedirebbe l’adozione di una valida pronuncia sostitutiva di quella nulla.

In dottrina, poi, anche se l’orientamento dominante ritiene la sentenza priva di sottoscrizione radicalmente nulla, e suscettibile di essere rimossa, oltre che con gli ordinari mezzi di impugnazione, solo con una autonoma azione di accertamento nega­tivo, di per sé non sottoposta a limiti temporali, sono state avanzate tesi che ridimensionano l’incidenza del vizio.

Sotto questo profilo, infatti, si è affermato che l’art. 161, cpv., c.p.c. riguarda la sola ipotesi in cui l’omissione investa entrambe le sottoscrizioni — sia del presidente del collegio sia dell’estensore —, mentre, in tutti i casi di difetto parziale di sottoscrizione (indipendentemente dalla volontarietà o meno dello stesso), la vicenda si incanala nella disciplina dell’art. 156, 2° comma, c.p.c.

*I rimedi*. Secondo l’orientamento prevalente, una volta inter­venuta la pubblicazione della sentenza, il giudice adìto si spoglia del potere di decidere sulla domanda già portata al suo esame, dovendosi considerare il suo potere di giurisdizione esaurito in relazione a quella controversia, e la sentenza emessa — anche se, eventualmente, gravemente viziata, come nell’ipotesi di mancata sottoscrizione rituale da parte del giudice — può essere esclusivamente rimossa o attraverso l’impugnazione al giudice sopra ordinato (a seconda dei casi, con l’appello o con il ricorso per cassazione) — e, quindi, con gli stessi rimedi pre­scritti dal 1° comma dell’art. 161 c.p.c. per le nullità a carattere relativo — ovvero con la proposizione di autonoma *actio nullitatis*, trattandosi di nullità assoluta.

La mancanza di questo requisito essenziale determina — come detto — la nullità assoluta della sentenza, senza la possibilità che il vizio sia sanabile, né attraverso il procedimento di correzione degli errori materiali (che presuppone un provvedi­mento dal contenuto affetto da omissioni od errori, ma ormai completo nel suo procedimento di formazione), né, tantomeno, con la rinnovazione della pubblicazione da parte dello stesso organo che — emessa la pronunzia — ha ormai esaurito la sua funzione giurisdizionale.

Tale vizio di nullità, rilevabile anche d’ufficio, comporta la rimessione della causa al medesimo giudice che ha emesso la sentenza carente di sottoscrizione, il quale viene investito del potere-dovere di riesaminare il merito della causa stessa e non può limitarsi ad una semplice rinnovazione della sentenza.

Resta quindi escluso che dopo la pubblicazione della sentenza possa procedersi ad un’integrazione delle sottoscrizioni con l’apposizione di quelle mancanti, per l’ormai avvenuta consumazione della potestà giurisdizionale da parte del giudice che ha emesso il provvedimento.

3. – *La decisione di questa Suprema corte*. Sulla questione, quindi, le posizioni assunte dalla giurisprudenza — come si è visto — sono molteplici.

Dall’orientamento dominante, per il quale la sentenza collegiale priva della sottoscrizione del presidente o dell’estensore sarebbe affetta da nullità assoluta e insanabile, in quanto mancante di un elemento essenziale dell’atto si passa a quello, diametralmente opposto, per il quale il vizio sarebbe emendabile con la procedura di correzione degli errori materiali.

Ma queste prese di posizione riguardano la sentenza totalmente priva di sottoscrizione.

Quando invece l’omissione è parziale, la visione prospettica che le sezioni unite intendono percorrere è quella dell’applicabilità dell’art. 161, 1° comma, c.p.c., con la conseguente conversione della nullità in motivo di impugnazione.

Innanzitutto, non conviene addentrarsi nell’irto sentiero tracciato da un fugace accenno della relazione al codice di procedura civile: distinguere cioè tra errore e dolo del giudice nell’omettere la sottoscrizione.

Va svalutata la rilevanza della distinzione tra omissione volontaria e involontaria.

Invero, di regola gli stati soggettivi del giudice sono irrilevanti nel processo, e non costituiscono causa di nullità.

Quando il legislatore ha voluto dar rilievo processuale a tali stati cognitivi lo ha fatto con norme specifiche, che hanno anche previsto un procedimento volto a tale accertamento.

Di questa *voluntas legis* non c’è traccia alcuna nell’art. 161 c.p.c.

E — va aggiunto — a giusta ragione, perché prevedere una nullità assoluta nel caso di dolosa omissione di un giudice (che, magari, messo in minoranza non ha condiviso la decisione) significherebbe consentire a quella *voluntas* *prava* di raggiungere i suoi effetti perversi.

Le sezioni unite ritengono altresì che non sia percorribile il tracciato che porta all’applicazione della procedura di correzione degli errori materiali.

La ragione è palese: se la norma qualifica espressamente la sottoscrizione come elemento essenziale della sentenza, tanto da sancirne la mancanza con la sanzione della nullità, è evidentemente precluso il percorso ermeneutico che — in urto frontale con il testo e l’interpretazione sistematica — declassi quell’elemento da essenziale ad inessenziale per rendere possibile la procedura anzidetta.

Le sezioni unite ritengono invece che la soluzione della *quaestio iuris* vada trovata valorizzando la distinzione tra «mancanza» e «insufficienza» della sottoscrizione del giudice.

Questa distinzione è familiare al codice (pensiamo all’art. 132, ultimo comma, c.p.c.) e deriva dalla diretta e cospirante applicazione dei criteri ermeneutici testuale, logico e della *ratio legis*.

Cominciamo da quest’ultimo.

La sottoscrizione della sentenza è richiesta per il perfezionamento dell’atto.

La sottoscrizione è elemento essenziale perché la sentenza sia riconoscibile come tale e ne sia palese la provenienza dal giudice che l’ha deliberata.

Forti di questa *ratio legis* caliamoci, ora, sul testo della dispo­sizione e applichiamo il criterio ermeneutico linguistico: si parla di sottoscrizione del giudice.

Se interpretiamo il testo alla luce della *ratio legis*, si aprono due interpretazioni possibili: *a*) per sottoscrizione bisogna intendere la doppia sottoscrizione del presidente e del relatore; *b*) per sottoscrizione bisogna intendere la sottoscrizione di almeno un giudice.

Ora, sotto il profilo testuale, mancanza ed insufficienza hanno una diversa estensione semantica: l’insufficienza si predica di ciò che esiste, non di ciò che non esiste.

Per fare un esempio, una motivazione mancante non può essere definita insufficiente. E si può qualificare insufficiente solo una motivazione che comunque c’è.

Anche sotto il profilo logico, mancanza e insufficienza non sono categorie concettualmente assimilabili in un *unicum* indifferenziato.

La mancanza di un elemento dell’atto significa assenza totale dell’elemento.

L’insufficienza significa invece che l’elemento esiste ma è viziato: non è mancante, ma manchevole.

Alla diversità concettuale corrisponde una diversità funzionale.

Nel nostro caso, la mancanza di sottoscrizione impedisce la riconducibilità dell’atto al giudice collegiale. Laddove invece l’insufficiente sottoscrizione da parte del giudice collegiale non impedisce che (tramite la firma presente) la sentenza sia direttamente ascrivibile al giudice che l’ha pronunciata.

I criteri ermeneutici testuale, logico e della *ratio legis* sono definitivamente rafforzati dal criterio ermeneutico dell’interpretazione costituzionalmente orientata.

Vengono in rilievo il principio di razionalità e quello di ragionevole durata.

Dal principio di razionalità, che deve innervare qualsiasi interpretazione giuridica, ricaviamo il seguente argomento: *a*) secondo un criterio di normalità, la mancanza di una delle firme di una sentenza collegiale è normalmente (cioè nella quasi totalità dei casi) dovuta a semplice dimenticanza; *b*) ora, è irrazionale far derivare da un mero, banalissimo errore conseguenze così catastrofiche per la parte vittoriosa e conseguenze così clamorosamente favorevoli per la parte soccombente.

Il principio di razionalità è, a sua volta, potentemente rafforzato dal principio di ragionevole durata del processo e della sua diretta implicazione operativa: cioè il criterio di efficienza processuale.

Questo principio ci dice: le nullità insanabili hanno un effetto devastante sul processo.

Un tale effetto si giustifica solo se il costo del ritardo è bilanciato (e dunque giustificato) dal risultato di accrescere sensibilmente la giustizia del processo.

Dunque, il principio di ragionevole durata trova un limite insormontabile nel principio del giusto processo.

Ma, nel nostro caso, un’interpretazione che sancisse la nullità assoluta della sentenza priva di una delle due sottoscrizioni sarebbe un formidabile *vulnus* alla ragionevole durata del processo ma — al tempo stesso — sarebbe una ferita aperta allo stesso principio del giusto processo, perché si annullerebbe una sentenza conforme al giusto processo (a meno che ovviamente non vi siano altri vizi: ma questa è prospettiva che non ci riguarda).

È davvero difficile immaginare un’interpretazione che — in un colpo solo — ferisca giusto processo e ragionevole durata.

**La distinzione, invece, tra mancanza e insufficienza della sottoscrizione schiva tutti questi inconvenienti e ripristina la razionalità del sistema: non si può rispondere a quello che è — secondo criteri di normalità — un banale errore di dimenticanza con una reazione così spropositata come la nullità assoluta.**

Occorre una rispondenza logica — cioè una proporzione — tra azione e reazione: all’errore per dimenticanza si reagisce col meccanismo della nullità sanabile, cioè del 1° comma dell’art. 161 c.p.c.

La nullità c’è perché la fattispecie processuale concreta non è conforme al tipo normativo in quanto un elemento strutturale di essa — pur essendoci — è difettoso.

Ma si tratta di un vizio emendabile, nel senso che la mancata proposizione del motivo di impugnazione dà luogo ad una fattispecie processuale alternativa — normativamente prevista dall’art. 161, 1° comma, c.p.c. — equipollente a quella tipica ed idonea al raggiungimento dello scopo.

4. – *L’esame dei ricorsi*. Le conclusioni cui si è pervenuti rendono evidente l’inammissibilità dei ricorsi per cassazione proposti.

Il primo ricorso (r.g. 25447/06) è stato proposto avverso un provvedimento — l’ordinanza del 28 luglio 2006 — che non ha contenuto decisorio, con la conseguente inammissibilità della sua impugnazione con il ricorso ex art. 111 Cost.

Il ricorso straordinario per cassazione ai sensi dell’art. 111 Cost., infatti, è proponibile avverso provvedimenti giurisdizionali emessi in forma di ordinanza o di decreto solo quando essi siano definitivi ed abbiano carattere decisorio; cioè siano in grado di incidere con efficacia di giudicato su situazioni soggettive di natura sostanziale (fra le varie, sez. un., ord. 8 marzo 2006, n. 4915, *id.*, Rep. 2006, voce *Cassazione civile*, n. 90; 23 gennaio 2004, n. 1245, *id.*, Rep. 2004, voce cit., n. 41).

Il che ovviamente non è con riferimento ad un’ordinanza che chiude soltanto una fase incidentale del processo.

Il secondo ricorso (r.g. 2696/08) ha ad oggetto l’impugnazio­ne della sentenza nuovamente resa dalla corte di merito correttamente, con la sottoscrizione anche del presidente del collegio, ma emessa — per le ragioni dette — in carenza di *potestas iudicandi*.

Le ricorrenti, invece, avrebbero dovuto impugnare con ricor­so per cassazione ai sensi dell’art. 360, n. 4, c.p.c. proprio la prima sentenza, pubblicata in data 31 marzo 2006, emessa dalla corte di merito priva della sottoscrizione del presidente del collegio, convertendo il vizio in motivo di ricorso per cassazione.

Diversamente, questa sentenza è passata in giudicato per la sua mancata impugnazione.

Conclusivamente, i ricorsi sono dichiarati inammissibili.

**Sentenza del 22/01/2014 n. 1263 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5**

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - MODALITÀ DI RISCOSSIONE - IN GENERE - **Cartella di pagamento** emessa ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 - **Impugnabilità per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva** - Possibilità - Ragioni.

**Massima:**

**La cartella esattoriale** emessa ex art. 36 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, può essere impugnata**, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, **non solo per vizi propri ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva**, poiché non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante.

Massima tratta dal CED della Cassazione.

**Testo:**

Ritenuto in fatto

P.M.F. propone ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia n. 26/05/2008, depositata in data 19/05/2008, con la quale - in una controversia concernente l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa dall'Ufficio erariale, per omesso versamento dell'IRAP in relazione all'attività professionale di commercialista svolta dal P., a seguito di controllo automatizzato, [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), [ex art. 36 bis](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600_art36bis), della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2002 - è stata confermata la decisione n. 50/23/2007 della Commissione Tributaria Provinciale di Bari, che aveva respinto il ricorso del contribuente volto a sentire accertare il diritto all'esenzione dell'IRAP e l'illegittimità dell'atto impositivo. In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto, da un lato, che, trattandosi di cartella di pagamento emessa [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), [ex art. 36 bis](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600_art36bis) la stessa poteva essere impugnata solo per vizi propri e non anche "per vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l'atto prodromico presupposto", dovendo ritenersi che il contribuente "sapeva di non avere versato l'IRAP e si attendeva logicamente la cartella esattoriale "de qua"", e, dall'altro lato, che, dalla documentazione esibita, non risultava che il P. si trovasse nella condizione di "assenza di beni strumentali" nello svolgimento del lavoro autonomo. Peraltro, i giudici tributari dichiaravano dovute le sanzioni nel minimo edittale del 10%, "non essendo stata fornita la prova dell'effettiva ricezione della comunicazione predisposta in data 07/10/2003".

L'intimata Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso e ricorso incidentale, affidato ad un motivo.

Il ricorrente ha depositato memoria [ex art. 378 c.p.c.](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art378).

Considerato in diritto.

Il primo motivo, con il quale il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione del [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), art. 36 bis, è inammissibile, per difetto di un pertinente, chiaro e specifico quesito di diritto, [ex art. 366 bis c.p.c.](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art366bis) (così formulato: "Stabilisca l'Ecc.mo Corte di Cassazione se, nel caso, come nella fattispecie, di un contribuente che, dopo essere stato costretto a compilare il quadro IQ per evitare l'errore bloccante, abbia omesso il versamento della relativa imposta IRAP per insussistenza del relativo presupposto, sia legittimo, come stabilito dalla CTR, l'utilizzo della procedura automatizzata [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), [ex art. 36 bis](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600_art36bis) o se invece era necessaria l'istituzione e notifica di un motivato avviso di accertamento in rettifica").

Il secondo motivo, implicante vizio di nullità della sentenza, ex [art. 360 c.p.c., n. 4,](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art360) per omesso esame del motivo di appello inerente l'illegittimità della procedura adotta dall'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), [ex art. 36 bis](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600_art36bis), in luogo della notifica di un motivato avviso di accertamento [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), [ex art. 42,](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600_art42) è infondato, avendo i giudici ritenuto, al contrario, pienamente legittima la cartella esattoriale, a fronte della scelta consapevole del contribuente di non versare quanto dovuto in base alla stessa dichiarazione dei redditi, cosicchè non ricorre il lamentato vizio di omessa pronuncia. Il terzo motivo, con il quale si censura, ex [art. 360 c.p.c., n. 3](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art360), la sentenza per violazione e/o falsa applicazione del [D.Lgs. n. 446 del 1997](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997;446), [artt. 4](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997;446_art4), [5](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997;446_art5) e [8](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997;446_art8), nella parte in cui i giudici tributari hanno indicato che il contribuente "avrebbe potuto a suo tempo compilare il quadro IQ riportando nella colonna variazioni gli importi in meno in moda ottenere un reddito imponibile uguale a zero con la corrispondente imposta uguale a zero", è inammissibile, non essendo censurata una statuizione autonoma ma un mero "obiter dictum" della sentenza.

Il ricorrente lamenta poi, con il quinto motivo, la violazione dell'[art. 112 c.p.c.](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art112), per avere i giudici tributari affermato l'assoggettabilità del contribuente ad IRAP, malgrado decisione in senso opposto, sul punto, della C.T.P. di Bari (che aveva, tuttavia, respinto il ricorso del contribuente per inammissibilità dell'impugnazione della cartella non per vizi propri), coperta da giudicato interno.

Il motivo è inammissibile per difetto, ex [art. 366 bis c.p.c.](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art366bis), di un rituale quesito di diritto (così formulato: "Stabilisca l'Ecc.ma Corte di Cassazione se viola l'[art. 112 c.p.c.](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art112) - la sentenza della C.T.R. che - come nel caso di specie - afferma la assoggettabilità del contribuente ad IRAP, senza tenere conto che tale questione, già decisa in senso opposto dalla sentenza di primo grado, non era stata riproposta ed era coperta dal giudicato per mancata impugnazione") e di autosufficienza.

Il settimo motivo è, del pari, inammissibile, sempre per difetto di autosufficienza, non avendo il ricorrente specificato, in quale sede, egli aveva eccepito la nullità della cartella impugnata per omessa notifica del cd. avviso bonario, ai sensi della [L. n. 212 del 2000](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::L:2000;212), [art. 6, comma 5](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::L:2000;212_art6), tanto che la controricorrente Agenzia delle Entrate ha, in questa sede, eccepito la novità della domanda, perchè avanzata soltanto nel presente giudizio di legittimità.

Lo stesso motivo è altresì infondato. Vero che, come ribadito da questa Corte (Cass. Trib. 795 e 7536/2011; Cass. Trib. 8342/2012) in tema di riscossione delle imposte, anche la [L. 27 luglio 2000, n. 212](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::L:2000-07-27;212), [art. 6, comma 5](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::L:2000-07-27;212_art6), Statuto del Contribuente (in vigore dal 1/8/2000: "5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma."), non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973-09-29;600), [art. 36-bis](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973-09-29;600_art36bis), ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in cui nella dichiarazione vi sia stato un iniziale asserito mero errore materiale (compilazione da parte del contribuente nel senso della debenza dell'imposta e successivo omesso versamento del dovuto, nella sopravvenuta consapevolezza della mancanza dei presupposti per l'assoggettamento all'IRAP), che è l'ipotesi tipica disciplinata dall'art. 36 bis citato. In tal caso infatti non v'è necessità di chiarire nulla e, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi, non avrebbe indicato quale presupposto di esso l'incertezza riguardante "aspetti rilevanti della dichiarazione".

Il quarto motivo, relativo alla violazione del [D.lgs. n. 546 del 1992](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1992;546), [art. 19](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1992;546_art19), [ex art. 360 c.p.c., n. 3](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art360), nella parte in cui i giudici tributar hanno statuito in ordine alla impugnabilità della cartella esattoriale, emessa [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), [ex art. 36 bis,](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600_art36bis) solo per vizi propri e non anche per motivi attinenti al merito, è invece fondato. Invero, in caso di cartella di pagamento emessa ai sensi del [D.P.R. n. 600 del 1973](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973;600), art. 36 bis, l'atto non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante, con conseguente sua impugnabilità, [D.P.R. n. 546 del 1992](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1992;546), [ex art. 19](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1992;546_art19), anche per contestare il merito della pretesa impositiva.

Il ricorrente lamenta, quindi, con il sesto motivo, l'omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione, ex [art. 360 c.p.c., n. 5](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art360), laddove i giudici tributari hanno affermato, in maniera del tutto apodittica, l'assoggettabilità ad IRAP del contribuente solo perchè rivelata dall'esistenza di beni strumentali.

La censura è parimenti fondata.

Invero, la motivazione della decisione di appello risulta apodittica, venendo ivi fatte delle affermazioni, in ordine alla asserita esistenza dell'autonoma organizzazione, senza alcun concreto riferimento agli elementi esaminati e presi in considerazione nel percorso decisionale ed omettendo di argomentare in ordine a quegli altri elementi, indicati dal contribuente in sede di appello ed in questa sede riproposti, in ipotesi, rilevanti agli effetti di un diverso percorso decisionale (l'esercizio dell'attività in locale concesso da terzi in comodato gratuito, senza l'ausilio di lavoratori dipendenti, l'utilizzo di beni strumentali per un valore pari ad Euro 5.778,00). Deve qui ribadirsi che, a norma del combinato disposto del [D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997-12-15;446), [art. 2, comma 1](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997-12-15;446_art2), primo periodo, e [art. 3, comma 1, lett. c)](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997-12-15;446_art3), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al [D.P.R. n. 917 del 1986](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::TU:1986;917), [art. 49, comma 1](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::TU:1986;917_art49), è escluso dall'applicazione dell'IRAP solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata ed il requisito della autonoma organizzazione - il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità solo se congruamente motivato - ricorre quando il contribuente, per quanto qui interessa, impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (cfr., sull'ausilio di una segretaria a part-time, Cass. n. 8265 del 2009; v. anche Cass. nn. 3673, 3676, 3678, 3680 e 5011 del 2007; v. pure S. U. n. 12109 del 2009, in generale; cfr., da ultimo, Cass. nn. 23370 del 2010 e 16628 del 2011).

Ora, per consolidato orientamento giurisprudenziale, "ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunziabile in sede di legittimità, ai sensi dell'[art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art360), nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 1756/2006, n. 890/2006).

I giudici d'appello non hanno esaurientemente motivato sulle ragioni della ritenuta esistenza dell'autonoma organizzazione, necessaria ai fini dell'IRAP, con conseguente accoglimento del motivo.

Con unico motivo di ricorso incidentale, l'Agenzia delle Entrate (rimasta parzialmente soccombente in appello) censura invece, ai sensi dell'[art. 360 c.p.c., n. 3](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art360), il capo della sentenza impugnata nel quale, in violazione del divieto di ultrapetizione, [ex art. 112 c.p.c.](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::CPC:;_art112), le sanzioni irrogate (pari al 30% dell'imposta dovuta), [D.Lgs. n. 446 del 1997](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997;446), [ex art. 34](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DLG:1997;446_art34), sono state ridotte nella misura del 10%, non essendo stata fornita dall'A.F. prova della ricezione, da parte del contribuente, della comunicazione prodromica all'iscrizione a ruolo, malgrado, sul punto, lo stesso contribuente non avesse mai sollevato alcuna eccezione e dunque l'Amministrazione non fosse tenuta a fornire alcuna prova sul punto.

Il motivo, stante la natura accessoria delle sanzioni, è assorbito.

La Corte accoglie il ricorso, limitatamente ai motivi quarto e sesto, cassa la sentenza impugnata, con rinvio, per nuovo esame ed anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, in diversa composizione.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso principale, limitatamente ai motivi quarto e sesto, assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra Sezione della C.T.R. della Puglia.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione Quinta civile, il 27 novembre 2013.

Depositato in Cancelleria il 22 gennaio 2014

CARTELLA EMESSA PER LA RISCOSSIONE DEI CONTRIBUTI DI BONIFICA: NECESSARIO L’ACCERTAMENTO DEI VANTAGGI DERIVANTI DALLE OPERE DI BONIFICA IN CASO DI CONTESTAZIONE DA PARTE DEL CONSORZIATO DEL PIANO DI CLASSIFICA REGIONALE CAS **Cassazione Sezione U - Sentenza n. 11722 del 14/05/2010** Presidente: Carbone V., Relatore: Botta R. CONSORZI - Agricoltura - Bonifica - Consorzi - Contributi consorziali - Obbligo contributivo - Determinazione a seguito di piano di classifica regionale - Contestazione del piano da parte del consorziato - Ordinari criteri di riparto dell’onere della prova - Applicabilità - Conseguenze - Vantaggi fondiari immediati e diretti derivanti dalle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorziato - Accertamento - Necessità - Fondamento R.D. n. 215 del 13 febbraio 1933, artt. 3, 10 e 11 Cod. Civ. artt. 860 e 2697

Quando la cartella esattoriale emessa per la riscossione dei contributi di bonifica sia motivata con riferimento ad un “piano di classifica” approvato dalla competente autorità regionale, la contestazione di tale piano da parte di un consorziato, in sede di impugnazione della cartella, impedisce di ritenere assolto da parte del Consorzio il proprio onere probatorio ed il giudice di merito deve procedere, secondo la normale ripartizione dell’onere della prova, all’accertamento dell’esistenza di vantaggi fondiari immediati e diretti derivanti dalle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorziato stesso situati all’interno del perimetro di contribuenza, in quanto, **se la (verificata) inclusione di uno (specifico) immobile nel perimetro di contribuenza** può essere **decisiva ai fini della determinazione dell’“an”** del contributo, determinante **ai fini del “quantum” è l’accertamento della legittimità e congruità del “piano di classifica” con la precisa identificazione degli immobili e dei relativi vantaggi diretti ed immediati agli stessi derivanti dalle opere eseguite dal Consorzio**. SS.UU. 26009/2008

CARTELLA DI PAGAMENTO PER CONTRIBUTI CONSORTILI: L’OMESSA IMPUGNAZIONE IN SEDE AMMINISTRATIVA DEL PIANO DI CLASSIFICA REGIONALE NON PRECLUDE AL CONTRIBUENTE DI CHIEDERE AL GIUDICE TRIBUTARIO DI DISAPPLICARE L’ATTO AMMINISTRATIVO GENERALE Sez. V - Sentenza n. 17066 del 21/07/2010 Presidente: Pivetti M., Relatore: Parmeggiani C. CONSORZI - Contributi consortili - Obbligo contributivo - Determinazione a seguito di piano di classifica regionale - Presunzione “iuris tantum” di legittimità - Configurabilità - Conseguenze - Onere probatorio del consorzio - Esclusione - Specifica contestazione del contribuente per disconoscere il debito - Possibilità - Fondamento Cod. Civ. artt. 860 e 2697 D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, art. 7 R.D. n. 215 del 13 febbraio 1933, artt. 3, 10 e 11

In tema di contributi consortili, quando la cartella esattoriale emessa per la loro riscossione sia motivata con riferimento ad un piano di classifica approvato dalla competente autorità regionale, nessun onere probatorio grava sul Consorzio circa l’esistenza di un vantaggio diretto e specifico derivante agli immobili compresi nel piano dalle opere di bonifica, ma tale inversione dell’onere probatorio realizza una presunzione “iuris tantum” e non “iuris ed de iure” (che può derivare solo dalla legge), per cui non viene meno il diritto del contribuente di fornire nel giudizio tributario la prova contraria, anche se non abbia impugnato il piano in sede amministrativa, stante la possibilità per il giudice tributario, avvalendosi dei poteri ufficiosi previsti dall’art. 7 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di disapplicare un regolamento od un atto amministrativo generale ove ritenuto illegittimo in relazione all’oggetto dedotto in giudizio, salva l’eventuale impugnazione nella diversa sede competente. Ne deriva che il contribuente è ammesso a provare in giudizio l’insussistenza del beneficio, sia sotto il profilo della sua inesistenza, con conseguente illegittimità del piano, in ordine a tale punto specifico, e correlativa disapplicazione dello stesso, sia in ordine ai criteri con cui il Consorzio abbia messo in esecuzione le direttive del predetto atto amministrativo per la determinazione del contributo nei confronti dell’onerato. Conf. 26009/2009

**Giurisprudenza - CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 16 settembre 2016, n. 18230**

**Tributi - ICI - Omessa presentazione della dichiarazione - Efficacia ultrannuale - Sanzioni - Per tutte le annualità per cui si protrae l’omissione**

**Svolgimento del processo**

La controversia concerne l'impugnazione, da parte della contribuente, di una serie di avvisi d'accertamento e liquidazione emessi dal comune di Lignano Sabbiadoro, con il quale l'ente locale, richiedeva il pagamento dell'imposta lei per le annualità 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003 relativamente ad immobili di proprietà dell'associazione contribuente, per omessa presentazione della dichiarazione ICI, nonché per il mancato parziale versamento dell'imposta. La contribuente si difendeva sostenendo di aver correttamente versato l'ICI per gli anni accertati sulla base dei valori storici e del valore venale degli immobili, non essendo mai venuta a conoscenza della diversa rendita catastale attribuita.

La ctp accoglieva solo parzialmente il ricorso della contribuente, mentre la CTR rigettava l'appello principale dell'associazione, ed accoglieva parzialmente l'appello incidentale dell'ufficio.

Avverso la sentenza della CTR, il comune di Lignano Sabbiadoro ha proposto ricorso davanti a questa Corte di Cassazione sulla base di un unico motivo (corredato da memoria), mentre la contribuente ha resistito con controricorso e ricorso incidentale, sulla base di tre motivi.

**Motivi della decisione**

Con l'unico motivo di ricorso, il Comune ricorrente ha denunciato il vizio di violazione di legge, in particolare degli artt. 10 comma 1 e 14 comma 1 del d.lgs. n. 504/92, in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., in quanto, i giudici d'appello avrebbero erroneamente ritenuto che siccome la dichiarazione ICI è una, l'omissione della sua presentazione debba essere sanzionata una sola volta.

Il motivo è fondato.

Questa Corte ha già avuto, in passato, occasione di pronunciarsi in un caso di omessa denuncia ripetutasi in più anni, in tema di Tarsu, avendo modo di ritenere " (...) l'illogicità dell'argomentazione secondo la quale l'omissione dell'obbligo di denuncia dell'anno iniziale della Tarsu escluderebbe l'illegittimità delle omissioni relative agli anni successivi. Infatti, essa applica ai comportamenti omissivi uno schema di connessione che può riguardare soltanto i comportamenti attivi" (Cass. 19379/2003), ovvero in tema di omessa denuncia d'immobile a fini ICI " (...) Anche se va disattesa, in proposito, l'affermazione dei ricorrenti secondo la quale la sanzione per omessa denuncia di immobile a fini ICI riguarderebbe soltanto il primo anno d'imposta, perché II dato normativo contrasta con tale ipotesi (...)" (Cass. n.11168/2005). Infatti, anche se l'art. 10 comma 4 del d.lgs. n. 504/92 prevede che "la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempreché non si verifichino modificazioni dei dati o elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta", (cd. dichiarazione ad efficacia ultrannuale), è evidente che ciò non possa che valere in caso di adempimento dell'obbligo ed alle condizioni normativamente stabilite, mentre il comportamento omissivo deve essere necessariamente sanzionato per tutte le annualità per cui si protrae, in quanto ai sensi dell'art. 10 comma 1 "A ciascuno degli anni solari, corrisponde un'autonoma obbligazione" che rimane inadempiuta non solo per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo; infatti, secondo la ratio legis solo se l'obbligo di presentare la dichiarazione è assolto, in relazione all'anno in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio, il contribuente potrà ritenersi adempiente anche per gli anni successivi. È, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui, "In tema di imposta comunale sugli immobili, l'obbligo, posto dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell'imposta, non cessa allo scadere dei termine fissato dal legislatore con riferimento all' "inizio" del possesso (e per gli immobili posseduti al primo gennaio 1993, con la scadenza del "termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all' anno 1992"), ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) non sia presentata, e l'inosservanza determina, per ciascun anno di imposta, un'autonoma violazione punibile ai sensi del comma 1 dell'art. 14 dello stesso decreto (Cass. n. 932/2009, 8849/2010). **Tuttavia, in tema di violazioni della stessa indole, che vengono commesse in periodi d'imposta diversi, è orientamento costante di questa Corte che si debba applicare la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione, previsto dall'art. 12 comma 5 del d.lgs. n. 472/97 (Cass. n. 26077/2015): nel caso di specie, pertanto, la CTR, in applicazione del suddetto principio, dovrà provvedere al cumulo giuridico**.

Con i tre motivi di controricorso incidentale, che possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, il controricorrente denuncia il vizio di violazione di legge e precisamente degli artt. 12 R.D. n. 652/1939, artt. 5, 10, 11, 14 del d.lgs. n. 504/92, art. 74 della legge n. 342 del 2000, artt. 24, 32, 57, 58 del d.lgs. n. 546/92, in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., e il vizio di motivazione insufficiente, sul medesimo profilo, in relazione all'art. 360 primo comma n. 5 c.p.c., in quanto, i giudici d'appello non avrebbero tenuto in adeguata considerazione le censure relative al mancato rispetto della normativa sulla conoscenza legale delle intervenute modificazioni delle rendite catastali, e avrebbero ammesso la produzione documentale del comune, sull'adempimento dell'obbligo pubblicitario, in violazione degli articoli di cui alla rubrica, di cui al d.lgs. n. 546/92 (In particolare l'art. 32), oltre che avrebbero applicato sanzioni e interessi in violazione dell'art. 74 comma 2 della legge n. 342 del 2000. L'articolato motivo di censura è infondato.

È, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui "In tema di contenzioso tributario, il giudice d’appello può fondare la propria decisione sui documenti tardivamente prodotti in primo grado, purché acquisiti al fascicolo processuale in quanto tempestivamente e ritualmente prodotti in sede di gravame entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di venti giorni liberi prima dell'udienza, applicabile in secondo grado stante il richiamo, operato dall'art. 61 del citato decreto, alle norme relative al giudizio dì primo grado (Cass. 3661/15, ord. n. 22776/15), Nel caso di specie, pertanto, i giudici d'appello hanno correttamente posto a base della loro decisione, la produzione documentale tardivamente prodotta in primo grado dal comune, ai sensi dell'art. 58 comma 2 del d.lgs. n. 546/92, e da tale documentazione si evince il corretto adempimento pubblicitario, da parte del medesimo comune, in tema di pubblicazione della rendita catastale concernente la contribuente, con l'affissione presso l'Albo all'uopo previsto. In ogni caso, non risulta documentato, che l'associazione abbia sollevato tale specifica eccezione nei precedenti gradi di merito.

D'altra parte, le rendite risultano, nel caso di specie, "messe in atti" entro il 31.12.1999, ma alla data di entrata in vigore della legge n. 342 del 2000 non risultavano ancora recepite in atti impositivi dell'ente locale, quindi, la disciplina fa applicazione del 3° comma dell'art. 74, dove la notifica dell'atto impositivo vale anche come notifica della rendita, mentre non è prevista alcuna esenzione da sanzioni e interessi. È, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui "In tema di ICI, non può escludersi il pagamento di sanzioni e interessi in relazione all'accertamento della debenza di una somma maggiore a titolo di imposta per immobili la cui iscrizione in catasto e relativa attribuzione della rendita sia anteriore al/'istituzione del tributo, anche ove tale rendita non risulti notificata precedentemente all'emissione degli avvisi di accertamento e rettifica, poiché in tal caso è inapplicabile l'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, il quale esclude, in linea generale, sanzioni ed interessi per gli atti attributivi o modificativi di rendita adottati entro il 31 dicembre 1999, e non ancora definitivi a quella data, in quanto il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nell'introdurre l'ICI, ha fissato per i contribuenti, negli art. 5 e 10, l'obbligo di dichiarare gli immobili e di pagare l'imposta calcolandone correttamente l'importo, previo accertamento dei presupposti, e quindi dell'iscrizione in catasto e dell'ammontare dell'eventuale rendita per ciascun cespite, senza alcuna correlazione con un corrispondente obbligo del Comune di procedere alla notifica dei dati catastali (Cass. n. 24677/11).

Va, conseguentemente accolto il ricorso principale e rigettato l'incidentale, e la sentenza va, pertanto, cassata e rinviata nuovamente alla sezione regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione, affinché, determini, in virtù della continuazione, il cumulo giuridico delle sanzioni concernenti la plurima omissione della dichiarazione ICI.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso principale e rigetta l'incidentale.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale per il Friuli Venezia Giulia.

**Corte di Cassazione Sezioni Unite Civile Sentenza del 26 maggio 2009, n. 12111 Data Udienza: 12/05/2009**

Presidente Sezione: CARBONE Vincenzo Relatore: BOTTA Raffaele Attore: AGENZIA DELLE ENTRATE Convenuto: BORTOLOTTI CLAUDIO REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE CIVILI Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. CARBONE Vincenzo - Primo Presidente Dott. VELLA Antonio - Presidente di sezione Dott. PREDEN Roberto - Presidente di sezione Dott. VIDIRI Guido - Consigliere Dott. ODDO Massimo - Consigliere Dott. GOLDONI Umberto - Consigliere Dott. SALMÈ Giuseppe - Consigliere Dott. SEGRETO Antonio - Consigliere Dott. BOTTA Raffaele - rel. Consigliere ha pronunciato la seguente: SENTENZA sul ricorso proposto da: AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende per legge; - ricorrente - contro BO. CL., elettivamente domiciliato in Roma, viale Paioli 54, presso l'avv. Scrofana Paola, rappresentato e difeso dall'avv. De Capoa Antonio delega a margine del presente atto; - controricorrente e ricorrente incidentale - Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna (Bologna), Sez. n. 19, n. 37/19/06 del 3 aprile 2006, depositata il 12 giugno 2006, non notificata; Udito l'avv. Gianna Galluzzo per l'Avvocatura Generale dello Stato e l'avv. Paola Scrofana per delega dell'avv. Antonio de Capoa per il controricorrente e ricorrente incidentale; Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 maggio 2009 dal Consigliere Dott. Raffaele Botta; Udito il P.G., nella persona dell'Avvocato Generale Dott. Domenico Iannelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

**La controversia concerne l'impugnazione del silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione all'istanza del contribuente che chiedeva il rimborso dell'IRAP corrisposta per gli anni 1998, 1999, e 2000 in relazione alla propria attività di promotore finanziario.** La Commissione adita accoglieva il ricorso e la decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe, sul presupposto che l'imposta possa essere applicata solo laddove sussista (e nella specie, il giudice di merito negava che sussistesse in concreto) una "abituale organizzazione" di capitale, beni strumentali e prestazioni di terzi. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con unico motivo, illustrato anche con memoria. Resiste il contribuente con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale con unico motivo. La causa è chiamata innanzi a queste Sezioni Unite in quanto la Quinta Sezione civile della Corte, riscontrata l'esistenza di un contrasto di giurisprudenza interna alla Sezione sulla assoggettabilità ad IRAP dell'attività svolta dall'agente di commercio e dal promotore finanziario, con ordinanza n. 36 del 9 giugno 2008, rimetteva al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, la questione, ritenuta anche di massima di particolare importanza, se i contribuenti le cui attività costituiscono "esercizio di impresa" ai sensi dell'articolo 2195 c.c. (come nel caso di specie quella di "agente di commercio") possano essere considerati "lavoratori autonomi professionali" e, quindi, essere assoggettati ad IRAP, solo qualora sia accertata una organizzazione autonoma della loro attività, ovvero se lo debbano essere, comunque, "ontologicamente", in relazione al fatto che svolgono una delle attività considerate dal richiamato articolo 2195 c.c.. MOTIVAZIONE Preliminarmente deve essere disposta la riunione del ricorso principale e del ricorso incidentale ai sensi dell'articolo 335 c.p.c.. 1. Con l'unico motivo del ricorso principale l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli 1742 e ss. c.c., articolo 2195 c.c., Legge n. 662 del 1996, articolo 3, comma 144, Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articoli 2, 3, 8, 27 e 36. Ad avviso dell'amministrazione ricorrente occorre chiedersi se, per l'applicabilità dell'IRAP in relazione agli agenti di commercio eventualmente non organizzati in forma di impresa, "sia comunque necessario l'accertamento in fatto del presupposto della autonoma organizzazione", così come per i lavoratori autonomi: ed è questa, sinteticamente espressa, la questione che la Quinta Sezione civile ha sottoposto alla valutazione di queste Sezioni Unite. A tale domanda, secondo la parte ricorrente dovrebbe darsi risposta negativa. Non possono utilizzarsi, infatti, le conclusioni cui la giurisprudenza era pervenuta con riferimento agli agenti di commercio in merito all'applicazione dell'ILOR, in quanto tale imposta, pur essendo tra quelle sostituite con l'IRAP, aveva un diverso presupposto di imposizione, essendo: a) la prima, una imposta di carattere patrimoniale, destinata a colpire i redditi da capitale o quelli ad essi assimilabili con esclusione dei redditi frutto esclusivo di attività lavorativa del soggetto, laddove quest'ultima sia esplicata senza un requisito minimo di imprenditorialità; b) la seconda, una imposta a carattere reale, il cui presupposto è "costituito dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". Tale presupposto sarebbe "ontologicamente presente" nell'attività dell'agente di commercio, il quale è un "intermediario autonomo dell'imprenditore commerciale", riveste egli stesso "la qualifica di imprenditore commerciale, ausiliario dell'imprenditore commerciale preponente, al quale non è vincolato da subordinazione" e su di lui "ricade il rischio economico e giuridico dell'attività di promozione di contratti per conto del preponente". Sottolinea, infine, la parte ricorrente che l'agente di commercio oltre ad essere iscritto nel Ruolo degli agenti di commercio deve essere altresì iscritto "al registro delle imprese, obbligo riservato esclusivamente a chi svolge attività di natura commerciale". 2. Di fronte al problema posto dal ricorso, la posizione espressa dalla Quinta Sezione civile di questa Corte non è stata univoca. Pronunciando in ordine all'attività del promotore finanziario la Sezione, con la sentenza n. 3673 del 2007, ha cassato una sentenza, la quale aveva accolto l'istanza del contribuente, affermando che l'imposta è dovuta soltanto quando la combinazione di mezzi e persone prevalga sull'apporto del titolare, essendo tale da poter operare, e quindi produrre reddito, indipendentemente dall'attività personale di quest'ultimo, sulla base del seguente principio: "In tema di IRAP, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, l'esistenza di un'autonoma organizzazione, che costituisce il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni indicati del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 49, comma 1, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, non dev'essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, ma in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. Essa è riscontrabile ogni qual volta il professionista si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, o impieghi nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività, costituendo indice di tale eccedenza, fra l'altro, l'avvenuta deduzione dei relativi costi ai fini dell'IRPEF o dell'IVA, ed incombendo al contribuente che agisce per il rimborso dell'imposta indebitamente versata l'onere di provare l'assenza delle predette condizioni". Sempre con riferimento alla medesima attività, la Sezione, con la sentenza n. 8177 del 2007, ha affermato che: "In tema di IRAP, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, l'assoggettamento ad imposta dell'attività di promotore finanziario postula una valutazione complessiva dell'attività svolta dal contribuente, la quale può assumere in concreto connotati variabili tra la figura del lavoro subordinato dipendente, esente da imposta, quella del lavoro autonomo, assoggettabile ad imposta solo in presenza di un'autonoma organizzazione, e quella dell'attività d'impresa, pacificamente sottoposta ad imposizione". In tal modo si è evidenziata la necessità di procedere ad una valutazione caso per caso. Pronunciando in ordine alla attività di rappresentante di commercio, la Sezione, con la sentenza n. 7899 del 2007, ha affermato che: "In tema di IRAP, l'indagine circa l'esistenza di una struttura organizzativa idonea a realizzare un incremento potenziale della produttività derivante dalla mera auto-organizzazione del lavoro personale si impone esclusivamente in riferimento al lavoro autonomo professionale, nel quale la prestazione personale del contribuente costituisce di regola l'elemento essenziale dell'attività, che può ben essere esercitata anche in assenza di un'autonoma organizzazione: essa non è pertanto necessaria ai fini dell'assoggettamento ad imposizione dell'attività di agente o rappresentante di commercio (ancorchè operante in regime di contabilità semplificata), i cui redditi, riferendosi ad un'attività commerciale secondo la previsione dell'articolo 2195 cod. civ., sono per questa sola circostanza qualificabili come redditi d'impresa". Emerge da queste pronunce una diversità di posizioni interpretative che si muovono tra i due opposti poli della valutazione caso per caso della situazione concreta del singolo agente di commercio o promotore finanziario al quale si riferisca l'imposizione e della soggezione tout court di tali soggetti all'imposta per il solo fatto di esercitare una delle attività ausiliarie indicate nell'articolo 2195 c.c.. La questione è, con tutta evidenza, una questione di massima di particolare importanza, in ragione delle conseguenze che possono derivare dal seguire l'una o l'altra ricostruzione del dato normativo. 3. La soluzione non puo' prescindere dalla interpretazione che della natura e della ratio dell'imposta ha dato la Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001. L'IRAP è stata istituita in base alla Legge Delega n. 662 del 1996 (articolo 3, comma 143, lettera a) come imposta a carattere reale da applicare "in relazione all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi, nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche". La base imponibile è determinata in base "al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale", con modalità diverse a seconda dei soggetti incisi (articolo 3, comma 144, lettere, a, b e c). All'attuazione della delega ha provveduto il Decreto Legislativo n. 446 del 1997, il quale prevede che l'imposta, a carattere reale e indeducibile ai fini delle imposte sui redditi (articolo 1), abbia come presupposto, laddove non si tratti di attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato (ipotesi in cui l'imposta si applica in ogni caso), "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (articolo 2, come modificato dal Decreto Legislativo n. 137 del 1998, articolo 1, comma 1). Tra i soggetti incisi dall'imposta sono collocate le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5, comma 3, esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, medesimo Decreto (articolo 3, comma 1, lettera c), ossia i lavoratori autonomi, la categoria di contribuenti rispetto alla quale è apparsa più discutibile la identificazione dei requisiti per l'applicabilità dell'imposta e più marcato il possibile contrasto della imposta stessa con i principi costituzionali di uguaglianza, di capacità contributiva e di tutela del lavoro, tanto da determinare l'intervento della Corte costituzionale. 4. Il giudice delle leggi, con la sentenza n. 156 del 2001, ha sancito la legittimità costituzionale dell'imposta osservando che "l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce... il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate", sicchè "non riguardando la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure (di illegittimità costituzionale) riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi di impresa risultano fondate su un presupposto palesemente erroneo". A giudizio della Corte costituzionale, "l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - nè appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro": tuttavia, se "l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorchè svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui". Ciò non determina l'illegittimità dell'imposta, ma solo la sua inapplicabilità "nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto", perchè "risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'articolo 2 (Decreto Legislativo n. 446 del 1997, come modificato dal Decreto Legislativo n. 137 del 1998, articolo 1, comma 1), dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". 5. Seguendo le linee tracciate dalla Consulta - la cui "sentenza dichiarativa dell'infondatezza della questione (di illegittimità costituzionale dell'IRAP), pur non essendo vincolante per il giudice chiamato successivamente ad applicare quella norma, rappresenta, per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, un fondamentale contributo ermeneutico, che non può essere disconosciuto senza valida ragione" (v. Cass. n. 5747 del 2007) -, la Quinta Sezione civile della Corte di Cassazione ha affermato il principio, che il Collegio condivide, secondo cui "l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 49, comma 1, (nella versione vigente fino al 31 dicembre 2003) e all'articolo 53, comma 1, medesimo Decreto del Presidente della Repubblica (nella versione vigente dal 1 gennaio 2004) è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamene non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. n. 3676 del 2007). Questo orientamento coglie e valorizza l'elemento distintivo che il giudice delle leggi ha tracciato, nella ricordata sentenza n. 156 del 2001, tra l’attività di lavoro autonomo che abbia i requisiti di "organizzazione" per essere legittimamente incisa dall'imposta e l’attività di lavoro autonomo che tali requisiti non abbia: e cioè l'"organizzazione di capitali o lavoro altrui". Tuttavia, poiché' la Corte costituzionale ha anche distinto, ai fini dell'applicazione dell'imposta, tra "impresa", nella quale l'elemento organizzativo sarebbe "connaturato", e "lavoro autonomo", rispetto al quale sarebbe necessario un accertamento caso per caso dell'esistenza di una "autonoma organizzazione", resta ineludibile, per la soluzione del problema che qui interessa, accertare in base a quali criteri si possa dire che un determinato soggetto, rispetto al quale debba essere applicata l'imposta, sia definibile un "imprenditore" e quando un "lavoratore autonomo". Invero, da un lato, il giudice delle leggi non definisce quando vi sia "impresa" e, dall'altro, solo "l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta" (Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 2, comma 1, secondo periodo), in quanto per le persone fisiche la soggezione all'imposta è subordinata all'"esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (articolo 2, comma 1, primo periodo, citato decreto). Orbene, poichè la persona fisica può svolgere le attività predette, sia come imprenditore individuale, sia come lavoratore autonomo, purchè ne risultino accertate le relative condizioni, diventa essenziale verificare quale sia, tra il polo dell'impresa e il polo del lavoro autonomo, la collocazione dell'esercizio delle attività ausiliare di cui all'articolo 2195 c.c., nel cui quadro si collocano tanto l'agente di commercio, quanto il promotore finanziario. 6. In questa direzione non soccorre la nozione civilistica di "imprenditore" e di "lavoratore autonomo", perchè su questo piano "imprenditore" è una categoria soggettiva, mentre "lavoratore autonomo" è una qualifica contrattuale", senza che tra l'una e l'altra possa darsi incompatibilità, ben potendo il "lavoratore autonomo" essere un "imprenditore". Diversa sembrerebbe essere la situazione se si fa riferimento alla "nozione tributaria" di "imprenditore" e di "lavoratore autonomo" che emerge dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 49 e 51, (nel testo anteriore alla riforma del 2004, oggi articoli 53 e 55). Nel quadro della disciplina del Testo Unico sulle imposte dirette, il lavoro autonomo appare una nozione residuale, intendendosi per reddito di lavoro autonomo quel che non è reddito di lavoro dipendente (articolo 46), nè reddito di impresa (articolo 51), nè reddito agrario (articolo 29). L'articolo 49, comma 1, dispone, infatti: "sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo 6" (il quale disciplina i redditi di impresa). L'articolo 51, comma 1, a sua volta dispone: "Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195 c.c. e delle attività indicate all'articolo 29, lettera b) e c), comma 2 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa". La formulazione normativa indica chiaramente che il legislatore, ai fini delle imposte sul reddito, ha dato rilevanza esclusivamente ad un profilo qualitativo, includendo nel reddito di impresa l'esercizio di tutte quelle attività che abbiano natura oggettivamente commerciale, senza tener conto del profilo quantitativo, cioè proprio della dimensione organizzativa dell'attività, nella quale deve essere valutato il "peso" del lavoro personale del soggetto, che quell'attività svolge, sull'impiego del capitale e sull'utilizzazione del lavoro altrui: tanto non sorprende, se si prende in considerazione la circostanza che il citato articolo 51 considera le attività indicate dall'articolo 2195 c.c. produttive di reddito di impresa "anche se non organizzate in forma d'impresa". Ma a quel che è stabilito per le imposte sul reddito non può essere riconosciuta una efficacia condizionante ai fini dell'interpretazione di imposte, come è l'IRAP, che rispondono ad altri criteri e ad una diversa ratio impositiva. 7. Del resto, l'esigenza di radicare nell'ordinamento tributario una più rassicurante distinzione tra "impresa" e "lavoro autonomo" è stata individuata dal giudice delle leggi fin dalla sentenza n. 42 del 1980, con la quale veniva dichiarata costituzionalmente illegittima la sottoposizione ad ILOR dei redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi di impresa. All'epoca, facendo riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 51, il cui contenuto non era dissimile da quello del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 51, T.U.I.R. (nella formulazione antecedente la riforma del 2004), la Corte costituzionale affermava: "allo stato attuale dell'ordinamento tributario, che non può essere diversamente articolato dalla Corte stessa, la distinzione fra i redditi di lavoro e i redditi d'impresa dovrà essere operata alla stregua del Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 51: dal quale già risulta un ampliamento della nozione d'impresa, rispetto ai criteri adottati nel codice civile". Ma esprimeva la propria insoddisfazione per lo status quo, sostanzialmente suggerendo al legislatore di stabilire "nei limiti della ragionevolezza - ulteriori criteri, specificativi di quelli dettati dall'articolo 51". Allorchè tornò ad occuparsi della legittimità costituzionale dell'ILOR proprio relativamente ai soggetti che svolgono le attività ausiliarie indicate nell'articolo 2195 c.c., come gli agenti di commercio, la Corte costituzionale, verificata la mancata realizzazione dell'invito già rivolto al legislatore - pur ribadendo di non essere "abilitata ad introdurre nella materia dell'imposta locale sui redditi - mediante pronunce di accoglimento parziale - nuove classificazioni dei tipi di reddito, interne rispetto a quelle operate o comunque considerate dalla legislazione tributaria" - non poteva esimersi dal rilevare la peculiarità della fattispecie. Così essa affermò che "in presenza di "attività ausiliarie" come quella dei rappresentanti di commercio senza deposito, degli agenti di commercio, degli artigiani, dei procacciatori d'affari in campo assicurativo, si rende ancor più necessario, soprattutto ai fini dell'imposta locale sui redditi, verificare preliminarmente se ricorrano o meno i requisiti minimi perchè si possa realmente parlare d'impresa, e non invece, di lavoro autonomo, onde evitare che la capacità contributiva correlata all'ILOR, sia presunta, nelle singole ipotesi, indipendentemente da ogni fondamento effettuale": e ne affidava il compito alla interpretazione della concreta fattispecie da parte del giudice di merito. La strada non è diversa per quanto riguarda l'IRAP, la quale, pur essendo una imposta diversa dall'ILOR, presuppone, comunque e soprattutto alla luce delle indicazioni emergenti dalla sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale, che il lavoro autonomo possa essere legittimamente inciso solo qualora vi sia "organizzazione di capitali o lavoro altrui", ossia quando vi sia un quid pluris che ecceda il lavoro personale di colui che svolge l'attività di riferimento. 8. Orbene, tenuto conto che la Corte costituzionale ha più volte affermato che "le presunzioni tributarie non sono di per sè illegittime, ma debbono fondarsi su indici concretamente rivelatori di ricchezza ovvero su fatti reali, quand'anche difficilmente accettabili, affinchè l'imposizione non abbia una base fittizia" (v. Corte cost. n. 42 del 1980), deve prendersi atto che esiste tra il "territorio dell'impresa" e il "territorio del lavoro autonomo" un'area grigia, una linea mobile di confine, rappresentata dallo svolgimento delle attività ausiliarie di cui all'articolo 2195 c.c., le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza "organizzazione di capitali o lavoro altrui". Se, infatti, si considerassero ai fini IRAP queste attività tout court "attività di impresa", l'imposta non troverebbe corrispondenza nella sua ratio, e finirebbe per colpire una "base fittizia", un "fatto non reale", in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo. Non è, infatti, la oggettiva natura dell'attività svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo - autonoma organizzazione - in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un quid che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l'"organizzazione di capitali o lavoro altrui": se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l'imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all'esistenza di una "autonoma organizzazione", ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale "imposta sul reddito". 9. D'altro canto la legge non esige l'esistenza di una particolare struttura per lo svolgimento dell'attività dell'agente di commercio e del promotore finanziario. Secondo la legge regolatrice "l'attività di agente di commercio si intende esercitata da chiunque venga stabilmente incaricato da una o più imprese di promuovere la conclusione di contratti in una o più zone determinate" (Legge n. 204 del 1985, articolo 1, comma 1). In modo non dissimile si esprime la Direttiva comunitaria n. 86/653/CEE secondo la quale per "agente commerciale si intende la persona che, in qualità di intermediario indipendente, è incaricata in maniera permanente di trattare per un'altra persona, qui di seguito chiamata "preponente", la vendita o l'acquisto di merci, ovvero di trattare e di concludere dette operazioni in nome e per conto del preponente" (articolo 1, comma 2). Si tratta di una "attività professionale" (terminologia utilizzata nella direttiva europea) consistente in una prestazione d'opera per l'esercizio della quale non è necessitata una struttura d'impresa, nè valgono a supportare una "presunzione" in questo senso nè l'assunzione del rischio per la conclusione del contratto (peraltro, il "rischio" non è elemento normativamente considerato nè dalla legge nazionale, nè dalla direttiva europea), nè il pagamento a provvigione (che può, d'altro canto essere strutturato anche in una parte fissa ed una parte variabile): entrambi gli elementi attengono alla modalità della "retribuzione" e al legame che viene stabilito dalle parti tra l'obbligazione assunta e il risultato conseguito. Ma ciò non determina necessariamente la trasformazione dell’attività professionale in attività di impresa, come non lo determinata l’obbligatorietà dell'iscrizione in un determinato ruolo (tenuto presso le Camere di Commercio, Legge n. 204 del 1985, articolo 2, comma 2, e Decreto Ministeriale 21 agosto 1985), previsione non dissimile dall'iscrizione ad albi per lo svolgimento di altre specifiche attività professionali e che, comunque, non puo', nel caso di specie, determinare, pena il conflitto con la ricordata direttiva europea, la nullità di un contratto concluso da un soggetto non iscritto (Corte Giustizia Europea, sentenza Bellone del 13 luglio 2000, C-456/98, e sentenza Caprini del 6 marzo 2003, C-485/01). Non dissimile è la situazione del promotore finanziario, il quale è definito dalla legge come "la persona fisica che, in qualità di agente collegato ai sensi della direttiva 2004/3 9/CE (ossia "persona fisica o giuridica che, sotto la piena e incondizionata responsabilità di una sola impresa di investimento per conto della quale opera, promuove i servizi di investimento e/o servizi accessori presso clienti o potenziali clienti, riceve e trasmette le istruzioni o gli ordini dei clienti riguardanti servizi di investimento o strumenti finanziari, colloca strumenti finanziari e/o presta consulenza ai clienti o potenziali clienti rispetto a detti strumenti o servizi finanziari"), esercita professionalmente l'offerta fuori sede come dipendente, agente o mandatario" (Decreto Legislativo n. 58 del 1998, articolo 31, comma 2, come sostituito dal Decreto Legislativo n. 164 del 2007, articolo 6). E anch'egli, alla stregua di altri professionisti è iscritto ad un apposito albo (Decreto Legislativo n. 58 del 1998, articolo 31, comma 4, come sostituito dalla Legge n. 262 del 2005, articolo 14: albo tenuto dal 1 gennaio 2009, dall'Organismo per la tenuta dell'Albo unico dei promotori finanziari, sulla base del regolamento CONSOB n. 16190 del 2007, articoli 91 ss.). 10**. Pertanto, anche con riferimento all'agente di commercio e al promotore finanziario (quest'ultimo per l'ipotesi che lo stesso non sia un "lavoratore dipendente", come è possibile che egli sia alla luce del Decreto Legislativo n. 58 del 1998, articolo 31, comma 2) deve essere ribadito il principio che la soggezione ad IRAP della loro attività è possibile solo nell'ipotesi nelle quali sussista il requisito dell'autonoma organizzazione che costituisce accertamento di fatto spettante al giudice di merito e non censurabile in sede di legittimità se congruamente motivato.** Deve essere quindi affermato il seguente principio di diritto: "In tema di IRAP, a norma del combinato disposto del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 44, articolo 2, comma 1, primo periodo, e articolo 3, comma 1, lettera c), l'esercizio delle attività di agente di commercio, di cui alla Legge n. 204 del 1985, articolo 1, e di promotore finanziario di cui al Decreto Legislativo n. 58 del 1998, articolo 31, comma 2, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamene non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni". 11. Nel caso di specie, tale accertamento è stato condotto dal giudice di merito il quale è giunto alla conclusione che "il contribuente risulta esercitare l’attività di rappresentante di commercio con l'esclusivo apporto del proprio impegno, senza l'ausilio di rilevanti mezzi specifici, di capitali e/o prestazioni lavorative di terzi, situazione peraltro non contestata dall'Ufficio". Tale accertamento di fatto non è oggetto di censura nel ricorso nel quale si sostiene esclusivamente la soggezione ontologica dell'agente di commercio all'imposizione sul valore aggiunto prodotto. Pertanto, il ricorso principale deve essere rigettato. Rigettato deve essere anche il ricorso incidentale, nel quale, senza dedurre una specifica motivazione si contesta genericamente la compensazione delle spese disposta dal giudice di merito. La novità della questione giustifica la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

**P.Q.M.**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Riunisce i ricorsi e li rigetta. Compensa le spese.

**CORTE DI CASSAZIONE – Sentenza a SS. UU. del 23 ottobre 2017, n. 24965**

**Tributi – Esecuzione forzata tributaria – Opposizione avverso atto di precetto – Vizio di omessa o invalida notificazione degli atti presupposti – Giurisdizione del giudice tributario**

***Fatto***

La Corte d’ Appello di Napoli ribadiva, confermando la sentenza del Tribunale di Napoli, il difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore del giudice tributario nel procedimento di opposizione al precetto avverso ingiunzione fiscale relativa ad lci per gli anni d’imposta 2000, 2001, 2002 e 2003.

Il contribuente impugna la sentenza dinanzi alle Sezioni Unite, ai sensi dell’articolo 360, n. 1, c.p.c. rilevando la giurisdizione del giudice ordinario per l’opposizione a precetto e l’insussistenza di un valido titolo esecutivo in capo al Comune di Ischia per procedere all’esecuzione forzata.

Il Comune di Ischia si costituiva con controricorso.

***Ragioni della decisione***

**Con un unico motivo di gravame il ricorrente lamenta l’erroneità della decisione della Corte d’Appello per avere confermato la sentenza del Tribunale che ha declinato la giurisdizione a favore del giudice tributario in relazione al motivo di opposizione a precetto con il quale l’odierno ricorrente deduceva la nullità dell’atto di precetto opposto per l’inesistenza di un valido titolo esecutivo in capo al Comune non potendo l’ingiunzione fiscale essere azionata in forme diverse dalla riscossione a mezzo ruolo tramite concessionario.**

L’opposizione al precetto consiste in una species del più ampio genus delle opposizioni all’esecuzione disciplinate agli artt. 615 e 616 c.p.c., con cui il debitore o il terzo (debitor debitoris) contestano il diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata ed ha ad oggetto la verifica della sussistenza delle condizioni dell’azione esecutiva (esistenza del titolo esecutivo, sua idoneità soggettiva ed oggettiva a fondare l’esecuzione, pignorabilità dei beni).

Nel caso di specie il ricorrente, come rilevato dalla Corte d’Appello, aveva chiesto al Tribunale la declaratoria “di inesistenza del credito tributario” per la mancata notifica dell’ingiunzione fiscale e che, comunque, erano maturate la prescrizione e decadenza del credito tributario.

La questione prospettata attiene all’individuazione del giudice – ordinario o tributario -cui è devoluta la cognizione dell’opposizione proposta avverso un atto di precetto, a seguito di ingiunzione fiscale fondata su crediti tributari, qualora venga eccepita la nullità dell’atto per l’inesistenza di un valido titolo esecutivo in capo al Comune fondato sulla asserita illegittimità dell’ingiunzione fiscale (non notificata e prescritta) che, in base alla prospettazione del ricorrente, avrebbe dovuto essere azionata con la riscossione a mezzo ruolo tramite concessionario.

Giova premettere i principali riferimenti normativi.

L’art. 2 D.lgs. 546/92 ha attribuito alle commissioni tributarie, per i giudizi di merito, la giurisdizione in materia tributaria, prevedendo, nel comma 1, secondo capoverso che “restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell’esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di cui all’art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo d.p.r.”.

L’art. 49, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, prevede che il procedimento di espropriazione forzata nell’esecuzione tributaria è regolato «dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione» in quanto non derogate dal capo II del medesimo d.P.R. e con esso compatibili.

L’art. 57 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall’art. 615 cod. proc. civ. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall’art. 617 cod. proc. civ. ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

La giurisprudenza di questa Corte, in ordine al riparto di giurisdizione, ha affermato che: 1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, secondo periodo del comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 2) le opposizioni all’esecuzione di cui all’art. 615 cod. proc. civ. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario (art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all’art. 617 cod. proc. civ., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario (art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 4) le opposizioni di terzo all’esecuzione di cui all’art. 619 cod. proc. civ. si propongono al giudice ordinario (art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.).

(ex plurimis, Cass. n. 18505 del 2013) Rimane tuttavia aperto il problema dell’individuazione del giudice davanti al quale proporre l’opposizione al precetto ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo e, in particolare, ove il contribuente, di fronte all’atto di precetto, deduca (come nella specie) di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo.

Sussistono due diversi orientamenti al riguardo da parte di questa Corte che, pur divergendo sulla giurisdizione, condividono il comune presupposto interpretativo secondo cui l’inammissibilità dell’ opposizione all’esecuzione ed agli atti esecutivi, stabilita dall’art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 non va intesa (pena la violazione del diritto di difesa sancito dall’art. 24 Cost.) come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni.

Un orientamento ritiene che l’opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall’omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell’art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 617 e 9 cod. proc. civ., perché la giurisdizione dell’autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell’esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione del titolo esecutivo, restando irrilevante il vizio dedotto e, quindi, anche quando detto vizio venga indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento: in tale ipotesi, il giudice ordinario dovrà verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all’esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari (cfr. Cass., Sezioni Unite, n. 21690 del 2016 e n. 8618 del 2015; Cass., Sezione terza, n. 24235 e n. 9246 del 2015).

Altro diverso orientamento prevede che l’opposizione agli atti esecutivi che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dalla asserita nullità degli atti presupposti, si risolve nell’impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l’intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria: l’opposizione, pertanto, è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario (ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, e 19 – estensivamente interpretato – del d.lgs. n. 546 del 1992).

Tale ultimo orientamento appare preferibile ed è stato riaffermato da questa Corte con la sentenza delle Sezioni Unite 5.6.2017 n. 13913 (cfr. anche Cass., S.U., 5.7.2011 n. 14667), in cui si afferma che “l’opposizione agli atti esecutivi avverso l’atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta – ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell’art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell’art. 617 c.p.c. – davanti al giudice tributario, risolvendosi nell’impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario”.

Al fine di individuare la giurisdizione rileva, principalmente, il dedotto vizio dell’atto di precetto, cioè la mancata notificazione dell’atto presupposto (di natura tributaria), e non la natura di primo atto dell’espropriazione forzata (art. 491 cod. proc. civ.).

L’art. 19, comma 3, D.lgs. n. 546/92 prevede un’ipotesi d’impugnazione congiunta che consente di impugnare un atto autonomamente impugnabile “non conosciuto” unitamente al successivo atto notificato e, quindi, “conosciuto” al fine di farne valere eventuali profili di illegittimità; la mancata notificazione della cartella di pagamento rende, quindi, l’atto di precetto impugnabile, unitamente alla cartella di pagamento, dinanzi alla Commissione tributaria.

Sotto il profilo letterale l’orientamento secondo cui sarebbe devoluta al giudice ordinario l’impugnazione dell’atto di precetto, incentrato sulla mancata notifica della cartella di pagamento, sarebbe in contrasto con l’art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall’art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo: con riferimento alle procedure esecutive aventi ad oggetto entrate tributarie sarebbe, quindi, un rimedio precluso dal divieto espresso dal predetto art. 57 d.p.r. 602/1973.

La soluzione compatibile con il rispetto del diritto di difesa, sancito dall’articolo 24 Cost. è data dal riconoscimento della facoltà per il contribuente di impugnare davanti al giudice tributario la cartella di pagamento (atto presupposto), congiuntamente all’atto di precetto (atto successivo), ai sensi dell’art. 19, comma 3, D.lgs. 546/92.

Anche se l’impugnazione degli atti dell’esecuzione successivi alla cartella di pagamento e, comunque, all’atto presupposto è attratta alla giurisdizione del giudice ordinario, ai sensi dell’art. 2,comma 1, secondo periodo D.lgs. n. 546/1992, esigenze di ordine sistematico impongono di ammettere la tutela giurisdizionale davanti al giudice tributario, allorché si contesti l’avvenuta notifica della sottostante cartella di pagamento nel caso in cui il contribuente per la prima volta viene a conoscenza dell’atto presupposto a seguito della notifica del titolo esecutivo formato nei propri confronti.

L’impugnazione dell’atto di precetto è strumentale all’impugnazione della cartella di pagamento onde far valere il difetto di notifica della stessa, non quale vizio proprio dell’atto di precetto, ma quale motivo di nullità della cartella stessa, trattandosi della soluzione in concreto praticabile per far valere l’illegittimità della cartella ed arrestare la procedura esecutiva, in considerazione delle già citate limitazioni, in materia fiscale, nel giudizio di opposizione ex art. 57 d.p.r. n. 602/1973.

Né appare convincente ripartire la giurisdizione, nell’ipotesi in esame, in base al petitum formale contenuto nell’impugnazione proposta dal contribuente: a) giurisdizione tributaria, ove sia richiesto solo l’annullamento dell’atto presupposto dal pignoramento; b) giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta solo la dichiarazione di nullità dell’atto di precetto. Non solo il petitum sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell’iter procedimentale) e una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi. Non ha neanche importanza se, in punto di fatto, che l’atto presupposto sia stato effettivamente notificata trattandosi di rilievo che attiene al merito in quanto la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, secundum eventum.

Tale soluzione non contrasta col disposto dell’art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall’art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Tale inammissibilità, infatti, va interpreta nel senso che comporta solo il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, impugnando, unitamente al precetto, la cartella di pagamento per mancata notificazione.

L’art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nel prevedere l’inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, va interpretato nel senso che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario.

**Va, quindi, riaffermato il principio di diritto secondo cui «in materia di esecuzione forzata tributaria, sussiste la giurisdizione del giudice tributario nel caso di opposizione riguardante l’atto di precetto, che si assume viziato per l’omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento di natura tributaria (o degli altri atti presupposti)».**

Va, conseguentemente, rigettato il ricorso; le spese seguono la soccombenza.

***P.Q.M.***

Rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in € 5.000 per compensi professionali, € 200 per esborsi oltre spese forfettarie e accessori di legge.

Ai sensi dell’art. 13, comma 1, quater del D.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell’ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

**CTP DI CREMONA SEZ. 1 2018**

**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CREMONA SEZ. 1

ha emesso la seguente

SENTENZA

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con ricorso depositato il 29/9/2017 la società XXXXXXXX, in persona del suo legale rappresentante, impugnava l’avviso di pagamento indicato in epigrafe dell’importo di euro 3686 emesso da Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A. per delega del Consorzio di Bonifica Dugali, Naviglio, Adda Serio (di seguito per brevità DUNAS), avente ad oggetto importi dovuti per “*consorzio bonifica e miglioramento fondiario*” relativi all’anno 2017 e inerenti terreni di proprietà della ricorrente ubicati nei Comuni di Vailate, Agnadello (Cremona) e Arzago d’Adda (Bergamo).

Premetteva la società XXXXXXX di non essere tenuta al pagamento dei contributi consortili richiesti e di avere già impugnato davanti al Tar di Milano il nuovo Piano di Classifica adottato dal DUNAS in data 19/10/2016, approvato dalla Giunta regionale con delibera del 29/12/2016, giudizio tuttora pendente.

Con il primo motivo, nello specifico, denunciava il difetto di motivazione dell’avviso di pagamento, mancante degli estremi degli atti di approvazione del Piano di Classifica e contenente un importo sommariamente indicato, senza distinguere quale parte di somma fosse ascrivibile a contributi consortili di bonifica e quale a spese di miglioramento fondiario.

Sosteneva in ogni caso che nessuna opera di bonifica era stata eseguita dal DUNAS che riguardasse gli immobili di proprietà della ricorrente, così pure inesistenti erano le opere di miglioramento fondiario.

Con il secondo motivo denunciava l’insussistenza dei presupposti per l’applicazione del contributo consortile, in forza della consolidata giurisprudenza di legittimità, alla stregua della quale l’obbligo di contribuzione sorge solo in funzione di un incremento di valore dell’immobile conseguente alle opere di bonifica, tale da tradursi in una “*qualità*” del fondo.

L’onere della prova di un beneficio specifico e diretto gravava sul consorzio e nella specie non era stato assolto.

La ricorrente concludeva, pertanto, chiedendo in via preliminare una declaratoria di nullità dell’avviso di pagamento, nel merito l’annullamento per infondatezza della pretesa tributaria.

Si costituivano in giudizio il Consorzio di Bonifica e l’Agenzia delle entrate Riscossione (subentrata in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi già facenti capo alla società Equitalia servizi di riscossione), che motivatamente resistevano e concludevano per il rigetto del ricorso. In sintesi il Consorzio, premesso che il tributo consortile è entrata di natura tributaria imposta dalla legge per scopi di interesse generale, riteneva del tutto generiche e infondate le censure della ricorrente, rilevando che i contributi di bonifica sono dovuti in ragione dei benefici anche *solo potenziali* apportati al terreno dalle opere consortili, senza onere della prova a carico dell’ente impositore, spettando semmai al proprietario del fondo dimostrare il contrario.

Nella specie, la società XXXXXXXXX ricorrente non aveva dimostrato neppure con la perizia tecnica prodotta a tal fine l’insussistenza dei presupposti per l’applicazione del tributo consortile ai terreni di sua proprietà, sicché concludeva per il rigetto del ricorso e la condanna della controparte alla rifusione delle spese di lite.

L’Agenzia delle entrate, dal canto suo, eccepiva la propria carenza di legittimazione passiva, trattandosi di ufficio a cui è demandata unicamente la fase di riscossione.

Soltanto l’ente impositore, quale titolare del relativo credito, ha la titolarità della situazione sostanziale dedotta in giudizio ed è legittimato passivo nel giudizio di impugnazione delle cartelle esattoriali, salvo l’ipotesi in cui vengano contestati vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo.

Concludeva, pertanto, con richiesta di rigetto del ricorso promosso nei suoi confronti, stante la correttezza del proprio operato.

Con memoria successivamente depositata il 28/9/2018 il Consorzio ha rimarcato che il Piano di Classifica, approvato dalla Regione Lombardia, è tuttora in vigore e gli immobili di parte ricorrente si trovano all’interno del perimetro di intervento consortile, in particolare nel bacino idrografico di Rio Tormo, gestito dal Consorzio che svolge attività di sistemazione e adeguamento della rete di colo, raccolta, approvvigionamento, utilizzo e distribuzione delle acque superficiali ad uso irriguo, la manutenzione di manufatti e la regolazione dei corsi d’acqua che attraversano il comprensorio, attività equiparate per legge (l.r. n. 31/2008 art. 77) alle opere pubbliche di bonifica e irrigazione.

Per tale ragione da tali opere deriva il beneficio che legittima la contribuzione dovuta da parte della società ricorrente.

Il Consorzio ha quindi istato per il rigetto del ricorso, con condanna della controparte al pagamento delle spese di lite.

\*\*\*\*

All’odierna udienza sono comparsi la parte ricorrete personalmente e il procuratore del Consorzio resistente.

Il ricorrente, richiamando il contenuto di altro ricorso proposto (n. 20/2018, per l’annullamento di altra cartella di pagamento emessa dal Consorzio per quota consortile relativa all’anno 2017), ha eccepito il difetto del potere impositivo del Consorzio mediante ruolo, riportandosi per il resto alle conclusioni già formulate nel proprio atto, istando per il loro accoglimento.

La parte resistente ha sostenuto l’attuale potere impositivo del Consorzio e, nel merito, ha chiesto il rigetto del ricorso con condanna alle spese della società XXXXXXX.

La Commissione ha trattenuto la causa in decisione.

\*\*\*\*

La preliminare eccezione relativa alla carenza del Consorzio di bonifica di riscuotere i contributi mediante iscrizione a ruolo a far tempo dal 16 dicembre 2010 è fondata e come tale deve essere accolta.

Invero, dalla data sopra indicata risulta abrogato l’art. 21 del regio decreto 13 febbraio 1933 n. 215, con la conseguenza che il Consorzio nel giugno 2017 non aveva alcun potere impositivo mediante iscrizione a ruolo per il recupero dei contributi.

In proposito giova osservare quanto segue.

Ai sensi dell’art. 14 legge 28 novembre 2005 n. 246, il governo era delegato ad individuare le disposizioni legislative statali, anteriori al 1 gennaio 1970, da mantenere in vigore, con abrogazione di tutte le rimanenti. Con il successivo D.lgs. 1.12.2009 n. 179 sono state individuate le disposizioni precedenti al 1970 che dovevano rimanere in vigore; in particolare all’allegato 1 del citato decreto, alla voce 385 riguardante il regio decreto n. 215/1933, sono stati indicati gli articoli che restavano in vigore e tra questi non risulta compreso l’art. 21 che regolava il potere di iscrizione a ruolo per il recupero dei contributi in capo ai Consorzi di bonifica. Ne consegue che detta norma deve ritenersi compresa tra quelle abrogate, con conseguente esclusione, a decorrere dal 16 dicembre 2010, di qualsiasi potere dei Consorzi di bonifica di riscuotere contributi a mezzo ruolo (in tal senso Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, 19 giugno 2018 n. 115; Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, 19 ottobre 2017, n. 154).

Del resto, in tale prospettiva a nulla vale il richiamo al disposto del citato art. 14 laddove precede la permanenza in vigore delle disposizioni tributarie e di bilancio, posto che l’art. 21 era chiaramente una norma procedimentale e non già una disposizione tributaria istitutiva o modificativa di un tributo.

Né possono trarsi argomenti a favore dell’opposta tesi del Consorzio dalle sentenze della Cassazione, Sez. Tributaria, n. 8371/13 e n. 13165/14, giacché esse hanno deciso in ordine alla riscossione di contributi consortili relativi agli anni dal 1997 al 2003, in epoca chiaramente precedente all’avvenuta abrogazione dell’art. 21 del regio decreto n. 215/1933.

Ne consegue, già sotto tale profilo, la nullità della cartella emessa.

In ogni caso, nel merito, vale osservare come secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità relativa alla nozione di *beneficio di bonifica*, quest’ultimo deve essere inteso come un incremento di valore dell’immobile soggetto al contributo in rapporto casuale con le opere di bonifica e con la loro manutenzione, e ancora che il beneficio deve essere concreto, diretto e specifico, conseguito o conseguibile a causa della bonifica, sicché lo stesso deve tradursi in una qualità del fondo (Cass. Civile SS.UU. n. 8960 del 14/10/1996, secondo cui non è sufficiente qualsiasi tipo di vantaggio, ma è necessario che si tratti di un vantaggio di tipo fondiario, cioè strettamente incidente sull’immobile soggetto a contribuzione in funzione di un incremento di valore dello stesso; il beneficio derivante dalla bonifica non è provato dalla pura e semplice inclusione del bene nel comprensorio, perché non attiene al territorio nel suo complesso ma al bene specifico di sui si tratta).

Poste tali premesse in punto di diritto, va osservato che nella specie la parte ricorrente ha contestato l’esistenza di vantaggi fondiari immediati e diretti per gli immobili di sua proprietà derivanti dalle opere di bonifica, e a fronte di tale contestazione il Consorzio non ha provato in cosa sia consistita questa particolare “*utilitas*” per i fondi di proprietà della società XXXXXXXXX, limitandosi alla produzione di “*precisazioni tecniche*” a firma del direttore generale dello stesso Consorzio, nonché di alcune fatture per attività d pulizia del fiume Tormo, che tuttavia provano solo un generico vantaggio dei fondi nella misura in cui essi appartengono ad un territorio nel quale sono state eseguite opere di bonifica destinate a fini di interesse generale.

Quanto al fatto che i fondi di proprietà della ricorrente si trovino comunque all’interno del piano di classifica, tale circostanza non prova *ex* se la fondatezza della pretesa contributiva e non costituisce un’inversione dell’onere della prova.

A riguardo giova richiamare la giurisprudenza di legittimità (Cass. Civile SS.UU. n. 11722 del 14/5/2010), secondo cui “*quando la cartella esattoriale emessa per la riscossione dei contributi di bonifica sia motivata con riferimento ad un piano di classifica approvato dalla competente autorità regionale, la contestazione di tale piano da parte di consorziato in sede di impugnazione della cartella impedisce di ritenere assolto da parte del consorzio il proprio onere probatorio ed il giudice di merito deve procedere, secondo la normale ripartizione dell’onere della prova, all’accertamento dell’esistenza di vantaggi fondiari immediati e diretti derivanti delle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorziato stesso situati all’interno del perimetro di contribuenza*”.

Le considerazioni che precedono non possono che condurre all’accoglimento del ricorso con conseguente annullamento della cartella di pagamento impugnata.

Le spese di giudizio, tenuto conto della scarsa chiarezza normativa in punto potere impositivo dei consorzi di bonifica, possono essere compensate.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e annulla la cartella di pagamento impugnata.

Spese compensate.

Cremona, 19/10/2018

Bibliografia

Allorio E., *Diritto Processuale tributario*, UTET 1962

Anasf – *Manuale contenzioso tributario*

AA.VV.*, Processo Tributario Telematico, Wolters Kluver 2017*

Bianchi R., *Contenzioso Tributario,* FISCO E TASSE 2016

Bullo A., *Agenti di commercio e promotori: Come avviare il contenzioso IRAP*, F.&.F. 2009

Cascone C. – Adduci C. – Villa M., *Contenzioso Tributario*, ILSOLE 24 ORE 2016

Conigliaro M., *- L’Udienza Tributaria tra Strategia di difesa e regole non scritte*, Euroconference 2014

De Mita E., *Principi di diritto tributario*, Milano 2000

E. della Valle – V. Ficari – G.Marini, *Il Processo Tributario*, CEDAM 2008

Fogli A., *Il Processo Tributario*, SEAC EDITORE 2006

Lupi R., Diritto Tributario, Parte Generale, Giuffré Editore 2008

Lupi R., Manuale Professionale di Diritto Tributario, Ipsoa 2011

Lunelli R., *Processo Tributario*, IL SOLE 24 ORE 2012

Marcheselli A., Contenzioso Tributario, Wolters Kluver 2017

Mogorovich S., Il Processo Tributario Telematico, Fisco e Tasse srl 2017

Orsi E*., Per la Suprema Corte il cumulo giuridico si applica anche agli omessi versamenti,* F.&.F 2016

Rigato C, *Irap Rimborsi e Ricorsi,* Collana I PRATICI di FISCOETASSE 2016

Sacrestano A. – Villani M., *Come gestire il Contenzioso*, ILSOLE 24 ORE 2009

Tozzi M. –Zappi A., *Dall’accertamento al Contenzioso*, SEAC 2008

Rebecca G. – Pontello M., *IRAP Competenza per Rimborsi e Contenzioso*, il fisco n. 39/2004

Villani M., *Principio dell'affidamento: Tra normativa tributaria e comunitaria,* ALTALEX 2009

1. Si ricorda che l’Istanza reclamo con eventuale proposta di mediazione va presentata nella sola ipotesi in cui la controversia sia inferiore ad euro 20.000,00 [↑](#footnote-ref-1)