

FOCUS
NORME
ETRIBUTI

Mercoledì 7 Dicembre 2016
www.isole24ore.com/focus

Focus del Sole 24 ORE
Il Sole 24 ORE, Milano, Sett. n. 26.
In vendita abbonata obbligatoriamente con
Il Sole 24 ORE a € 2,90* (Focus del Sole
24 ORE € 0,50 + Il Sole 24 ORE € 1,50)

LA GUIDA

**Pretese
più fondate
per ridurre
il conflitto**

di **Antonio Iorio**

I dati testimoniano che gli istituti introdotti per deflazionare il contenzioso tributario, in realtà non hanno inciso in modo significativo sulla gran massa delle lit. che continuano - mese dopo mese - ad alimentare i carichi delle commissioni tributarie. Le ragioni di questa gran massa di processi sono varie ma da ricercare non di rado, non nel tentativo del contribuente di differire i tempi del pagamento, quanto nella scarsa fondatezza delle pretese del fisco (circa un accertamento su tre viene annullato dai giudici). Se poi si considera che, solo nell'ultimo trimestre censito, le nuove lit nei due gradi riguardano oltre 8 miliardi di euro, cui occorre aggiungere sanzioni e interessi (che almeno raddoppiano tale cifra), è evidente la delicatezza del settore. A fronte di questo, spesso corrisponde una scarsa attenzione verso i protagonisti di queste attività, primi fra tutti i giudici tributari, ai quali è richiesto un impegno non remunerato adeguatamente.

La guida che segue approfondisce passo dopo passo, gli adempimenti che occorre effettuare per fronteggiare, soprattutto nel contenzioso, una pretesa del fisco, tenuto conto anche che nelle ultime settimane dell'anno le richieste crescono in modo significativo. Non dimenticando, infine, l'opportunità offerta dalla rottamazione dei ruoli.

© RIPRODUZIONE SENZA

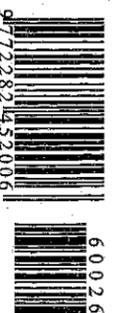
DIRETTORE RESPONSABILE
Roberto Napolitano

CAPREDATTORE
Jean Marie Del Bo

COORDINAMENTO
Giorgio Costa

INSEDERO A CURA DI
Luigi Illiano e Silvia Marzaietti

Online in edicola il 7 dicembre 2016



947722821452006

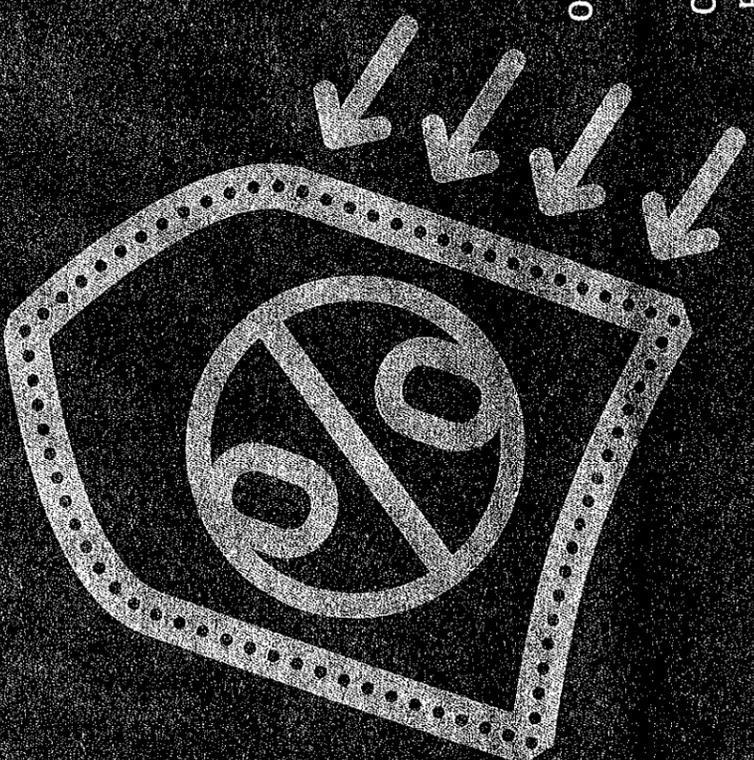
#ACCERTAMENTO #RICORSO #CARTELLA #ROTTAMAZIONE

La «difesa» dai controlli

GLI STRUMENTI A DISPOSIZIONE

Come gestire al meglio il contenzioso fiscale

- Si può chiedere l'autotutela se l'atto del fisco è sbagliato
- Possibile la conciliazione anche quando si è in appello
- Chi perde la causa paga i costi della giustizia



ALL'INTERNO

ANALISI Strategia chiara quando si avvia la contesa con gli uffici <i>Andrea Carinci</i> ▶ pagine 2-3	PRIMA DEL CONTENZIOSO Il concordato consente di trovare accordi «amichevoli» <i>Tomino e Salvina Morina</i> ▶ pagina 4	L'APPELLO Sei mesi di tempo per impugnare la sentenza della Ctp <i>Laura Ambrosi</i> ▶ pagina 11	L'IMPUGNAZIONE Ruoli, cartelle, ipoteche e fermi tra gli atti contestabili <i>Francesco Falcone</i> ▶ pagina 7	IL RICORSO Necessario indicare la Commissione che si interpella <i>Sara Mecca</i> ▶ pagina 8
PRIMO GRADO Ricorso da notificare all'amministrazione entro 60 giorni <i>Sara Mecca</i> ▶ pagina 10	L'ULTIMA ISTANZA In Cassazione obbligatoria chiarezza e semplicità <i>Falcone e Ambrosi</i> ▶ pagina 12	SOCCOMBENZA Somme da restituire anche se il giudizio non è definitivo <i>Laura Ambrosi</i> ▶ pagina 14		

FOCUS
NORME
E TRIBUTI

Mercoledì 7 Dicembre 2016
www.ilsole24ore.com/focus

1 focus del Sole 24 ORE
Il Sole 24 ORE, Milano, Settimanale.
In vendita abbinata obbligatoriamente con
il Sole 24 ORE a € 2,00* (1 focus del Sole
24 ORE € 0,50 + il Sole 24 ORE € 1,50)

LAGUDA

**Pretese
più fondate
per ridurre
il conflitto**

di **Antonio Iorio**

I dati testimoniano che gli istituti introdotti per deflazionare il contenzioso tributario, in realtà non hanno inciso in modo significativo sulla gran massa delle liti, che continuano - mese dopo mese - ad alimentare i carichi delle commissioni tributarie. Le ragioni di questa gran massa di processi sono varie ma da ricercare non di rado, non nel tentativo del contribuente di diffidare i tempi del pagamento, quanto nella scarsa fondatezza delle pretese del fisco (circa un accertamento su tre viene annullato dai giudici). Se poi si considera che, solo nell'ultimo trimestre censito, le nuove liti nei due gradi riguardano oltre 8 miliardi di euro, cui occorre aggiungere sanzioni e interessi (che almeno raddoppiano tale cifra), è evidente la delicatezza del settore. A fronte di questo, spesso corrisponde una scarsa attenzione verso i protagonisti di queste attività, primi fra tutti i giudici tributari, ai quali è richiesto un impegno non remunerato adeguatamente.

La guida che segue approfondisce passo dopo passo, gli adempimenti che occorre effettuare per fronteggiare, soprattutto nel contenzioso, una pretesa del fisco, tenuto conto anche che nelle ultime settimane dell'anno le richieste crescono in modo significativo. Non dimenticando, infine, l'opportunità offerta dalla rottamazione dei troli.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

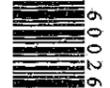
DIRETTORE RESPONSABILE
Roberto Napolitano

CAPOREDATTORE
Jean Marie Del Bo

COORDINATORE
Giorgio Costa

INVIATO A CURA DI
Luigi Milano e Silvia Marzietti

Settimanale il 7 dicembre 2016



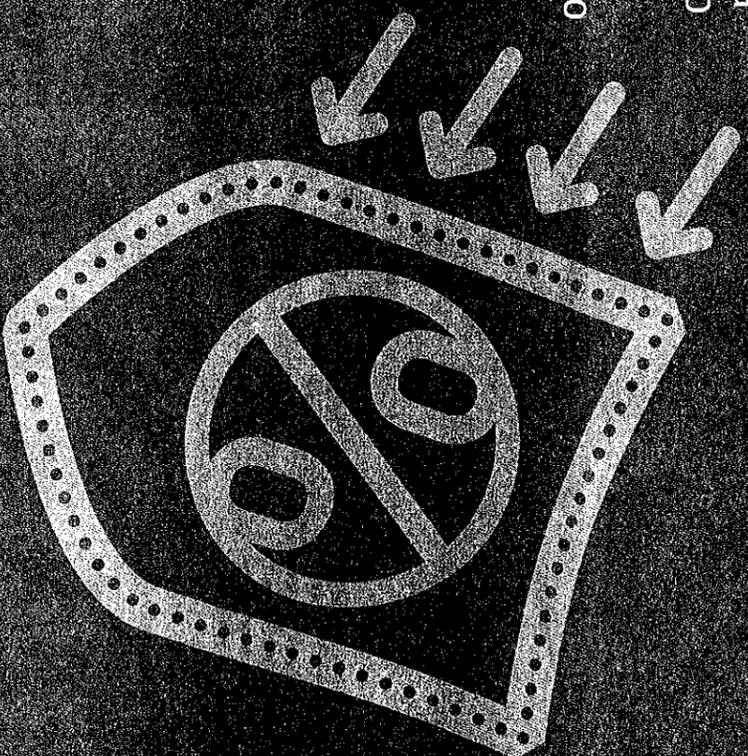
#ACCERTAMENTO #RICORSO #CARTELLA #ROTTAMAZIONE

Tra «difesa» dai controlli

GLI STRUMENTI A DISPOSIZIONE

Come gestire al meglio il contenzioso fiscale

- Si può chiedere l'autotutela se l'atto del fisco è sbagliato
- Possibile la conciliazione anche quando si è in appello
- Chi perde la causa paga i costi della giustizia



ALL'INTERNO

ANALISI Strategia chiara quando si avvia la contesa con gli uffici <i>Andrea Carini</i> ▶ pagine 2-3	PRIMA DEL CONTENZIOSO Il concordato consente di trovare accordi «amichevoli» <i>Tonino e Salvina Morina</i> ▶ pagina 4	L'APPELLO Sei mesi di tempo per impugnare la sentenza della Ctp <i>Laura Ambrosi</i> ▶ pagina 11	L'IMPUGNAZIONE Ruoli, cartelle, ipoteche e fermi tra gli atti contestabili <i>Francesco Falcone</i> ▶ pagina 7	IL RICORSO Necessario indicare la Commissione che si interpella <i>Sara Mecca</i> ▶ pagina 6
PRIMO GRADO Ricorso da notificare all'amministrazione entro 60 giorni <i>Sara Mecca</i> ▶ pagina 10	ULTIMA ISTANZA In Cassazione obbligatoria chiarezza e semplicità <i>Falcone e Ambrosi</i> ▶ pagina 12	SOCCOMBENZA Somme da restituire anche se il giudizio non è definitivo <i>Laura Ambrosi</i> ▶ pagina 14		

Come evitare la lite/2 PASSAGGI OBBLIGATI

Il reclamo è obbligatorio per contese sotto 20mila euro

Il valore si calcola con riferimento al tributo al netto di interessi e sanzioni

PAGINA DIRA DI
Federico Aquilanti

Il reclamo è disciplinato dall'articolo 17-bis del Dlgs 546/1992 e costituisce condizione di procedibilità del ricorso per le controversie tributarie di valore inferiore ai 20.000 euro. Con la riforma del processo tributario, attuata con il Dlgs 156/2015, l'Istituto del reclamo ha subito profondi cambiamenti.

Anzitutto, è stato esteso l'ambito di applicazione, che attualmente torna applicabile tanto agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, quanto agli atti dell'Agenzia delle dogane, degli agenti della riscossione (comprese le società private concessionarie del servizio di riscossione) e infine a quelli degli enti locali. In sostanza, sono reclamabili gli avvisi di accertamento in materia di tributi erariali, doganali e locali, nonché gli atti della riscossione, segnatamente le cartelle di pagamento per vizi propri, i fermi di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del Dpr 602/73 e le iscrizioni di ipoteche sugli immobili ai sensi dell'articolo 77 del Dpr 602 del 1973

(circolare Entrate 38/E del 2015). Sono, inoltre, ricomprese nel suddetto ambito di applicazione le controversie relative al rifiuto tacito (cosiddetto silenzio rifiuto) in materia di rimborso. Resta fermo, invece, il limite di valore, nel senso che sono reclamabili solamente gli atti con cui si fa valere una pretesa fiscale oppure un'arbitrarietà di rimborso non superiore ai 20.000 euro. Per determinare il valore descritto si deve fare riferimento all'articolo 12, comma 2 del Dlgs 546/1992, per cui occorre aver riguardo all'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni, irrogate con l'atto impugnato.

Controversie sulle sanzioni

In caso di controversie relative esclusivamente all'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste ultime. Rientrano, nell'ambito delle controversie reclamabili, sebbene di valore indeterminabile, quelle relative ad accertamenti catastali come puntualmente individuate all'articolo 2, comma 2 del Dlgs 546/92. Nel caso di impugnazione cumulativa di più atti, agli effetti del reclamo, si deve tenere conto del valore del singolo atto (circolare 9/E del 19 marzo 2012).

Quanto alle modalità di proposizione del reclamo, va osservato che per effetto della riforma citata, il ricorso per le controversie di valore non superiore ai 20.000 euro produce automaticamente gli effetti di un reclamo, con la conseguenza che il contribuente che intendeva proporre ricorso

avverso un atto non dovrà più formulare nel corpo del ricorso l'istanza di reclamo. L'improprietà del reclamo, per superamento del valore massimo previsto di 20.000 euro vale come notifica del ricorso giurisdizionale, ragioni per cui il termine per l'eventuale costituzione in giudizio scade dopo il decorso di trenta giorni da tale notifica (sentenza 101 dell'11 giugno 2015 della Cip di Asst). Con la proposizione del ricorso-reclamo si instaura una fase amministrativa di durata pari a 90 giorni dinanzi ad apposite strutture dell'ente impositore, diverse ed autonome da quelle che hanno provveduto all'emissione dell'atto. Il termine di 90 giorni va computato dalla data di notifica del ricorso-reclamo all'ente impositore. Il termine di 90 giorni è soggetto alla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale che va dal 1° agosto al 31 agosto. Inoltre, la proposizione del ricorso-reclamo comporta la sospensione ex lege della riscossione delle somme dovute in base all'atto.

La proposta di mediazione

Il ricorso-reclamo, in ogni caso, può contenere al suo interno una proposta di mediazione del contribuente avente ad oggetto la rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'ente impositore se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, può formulare d'ufficio una propria proposta al contribuente. Di qui, tre possibili soluzioni.

Se il reclamo non viene accolto (o

In evidenza

Chi deve presentare il reclamo: il contribuente destinatario di un atto di accertamento, di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni, di una cartella di pagamento o altro atto della riscossione di valore non superiore ai 20.000 euro.

Gli atti reclamabili: gli atti dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane, degli enti locali, nonché gli atti dell'agente della riscossione.

A chi deve essere presentato: all'ente impositore o all'agente della riscossione che ha emesso l'atto.

Gli effetti: il reclamo comporta la sospensione ex lege della riscossione delle somme dovute in base all'atto. La mancata proposizione del reclamo comporta l'improcedibilità del ricorso.

I termini: il procedimento di reclamo ha una durata di 90 giorni, fatta salva l'eventuale operatività della sospensione feriale dei termini processuali.

La mediazione: il contribuente e l'ente interessato concludono un accordo, che si perfeziona talvolta con il pagamento talvolta con la semplice sottoscrizione. Le sanzioni sono dovute nella misura del 35 per cento.

viene accolto parzialmente) e non si raggiunge una mediazione, decorso inutilmente il termine di 90 giorni, il contribuente, se intende coltivare la propria azione, deve costituirsi in giudizio in base all'articolo 22 del Dlgs 546/92, pena l'annullabilità del ricorso. Se il reclamo viene accolto, la controversia tra l'ente impositore o l'agente della riscossione e il contribuente si arresta alla fase amministrativa, senza che quest'ultimo debba perseguire la propria azione in sede giudiziale.

Raggiungimento dell'accordo

Se si raggiunge una mediazione, cioè un accordo tra contribuente e ente impositore o agente della riscossione, quest'ultimo, si considererà perfezionato, con il pagamento della pretesa, e il contribuente, da citarsi, deve venire notificato entro la data di sottoscrizione dell'accordo, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata. In materia di rimborsi e accertamenti catastali ai fini del perfezionamento rileva la semplice sottoscrizione.

La conclusione della mediazione comporta un beneficio per il contribuente sotto il profilo sanzionatorio, nel senso che queste sono dovute nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. È ammesso il pagamento rateale delle somme oggetto di mediazione (articolo 17-bis, comma 6 del Dlgs 546/92; circolare dell'Agenzia delle entrate 38/E del 2015).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il perimetro. Gli importi sono fuori dall'opzione in quanto si tratta di incassare risorse comunitarie Dazi doganali esclusi dalla mediazione

Come anticipato, il procedimento di reclamo e mediazione torna applicabile anche ai tributi gestiti dall'Agenzia delle dogane, come dazi doganali ed accise. Sul punto, occorre però fare qualche precisazione soprattutto alla luce della recente prassi dell'Agenzia delle dogane. In questo senso, si deve innanzitutto distinguere l'Istituto del reclamo da quello della mediazione.

Per le controversie in materia doganale e di accise di valore inferiore ai 20.000 euro il reclamo costituisce condizione di procedibilità del ricorso giurisdizionale. Pertanto, gli operatori economici destinatari di avvisi di accertamento in materia doganale, di avvisi di pagamento in materia di accise oppure di atti di irrogazione separata delle sanzioni amministrative di valore non supe-

riore ai 20.000 euro dovranno presentare reclamo all'Agenzia delle dogane, seguendo le modalità operative indicate nella circolare 21/D del 23 dicembre 2015. A questo proposito, la citata circolare fornisce importanti chiarimenti proprio sulle modalità di svolgimento della procedura di cui all'articolo 17-bis del Dlgs 546/92. L'ufficio destinatario della notifica del ricorso-reclamo è tenuto a trasmetterlo ad apposita struttura della stessa Agenzia entro venti giorni dalla notifica.

Comunicazione al contribuente

Dell'avvenuta trasmissione alla struttura competente, l'ufficio, con separata nota, dovrà dare tempestiva comunicazione al contribuente. Così, la struttura competente, sulla base della documentazione perven-

nuta dall'ufficio, valuterà preliminarmente la sussistenza dei presupposti e dei requisiti fissati dall'articolo 17-bis e dall'articolo 18 del Dlgs 546/1992, verificando, solo in un momento successivo, nel merito, la fondatezza dei motivi in base ai quali il ricorso è contestato (l'atto impugnato (circolare 21/D del 2015)).

Va poi detto che per il reclamo avverso gli atti aventi ad oggetto risorse proprie Ue (ad esempio accertamenti doganali) non opera la sospensione ex lege della riscossione. In questo caso, si applica anche alla fase di reclamo l'articolo 45 del regolamento Ue 952/2013, in forza del quale la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata; l'eventuale sospensione dell'esecuzione può essere disposta dall'amministrazione

solo previa istanza del contribuente e prestazione di idonea garanzia, tranne nell'ipotesi in cui la richiesta di tale garanzia non determini per il contribuente un grave pregiudizio economico o sociale. Di conseguenza, l'eventuale sospensione dell'atto reclamato deve essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità previste dall'articolo 45 citato (circolare 21/D del 2015).

La mediazione in dogana

Un discorso a parte va fatto per la mediazione. Infatti, l'Agenzia delle dogane ha precisato che, pur nel silenzio del legislatore, sono da ritenersi esclusi dalla mediazione (ma non dal reclamo) gli atti aventi ad oggetto tributi costituenti risorse proprie Ue. Non vengono, quindi, esclusi

si tutti i tributi gestiti dall'Agenzia delle dogane, ma solamente quelli rientranti nella nozione di risorse proprie dell'Unione europea. Per fare un esempio, sono certamente esclusi dalla mediazione gli atti di accertamento con i quali si recupera una maggior dazio doganale all'importazione, ma non anche gli avvisi di pagamento in materia di accise che possono così accedere alla mediazione e ai suoi benefici. L'esclusione non vale, in ogni caso, per gli atti di irrogazione delle sanzioni per i quali si applica sia il reclamo che la mediazione. Ebbene, gli atti di contestazione delle violazioni in materia doganale (articolo 17, comma 1-bis del Dlgs 472/97) - se di valore non superiore a 20.000 euro - possono beneficiare della mediazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Come evitare la lite/3
GLI ALTRI STRUMENTI

Conciliazione giudiziale in primo grado o in appello

Se una delle parti
fa istanza
in udienza
il giudice cerca
di favorire l'accordo

PAGINA CURADI
Federico Aquilanti

La conciliazione giudiziale rappresenta uno strumento deflativo del contenzioso, che consente al contribuente di raggiungere un accordo con il fisco, definendo la lite pendente. L'articolo 9, comma 1, lettera s) e 1) del decreto legislativo 56/2015 ha iscritto la disciplina che prevede due tipologie di conciliazione: fuori udienza e in udienza. La conciliazione sia in udienza che fuori udienza avviene in un primo grado, quanto in sede di appello. Resta esclusa la possibilità di conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione. La conciliazione giudiziale «fuori udienza» presuppone accordo conciliativo tra l'ente impositore/ agente della riscossione e il contribuente per la definizione totale o parziale della controversia.

Accordo fuori udienza

L'accordo raggiunto fuori udienza va portato a conoscenza mediante istanza congiunta sottoscritta dalle parti o dai difensori delle stesse parti di procura speciale (Circolare Entrate-38/E del 2015). L'istanza deve essere depositata presso la segreteria della Cp e deve contenere le indicazioni di cui all'articolo 48, comma 1 del Dlgs 546/92: l'indicazione della commissione tributaria adita; i dati identificativi della causa; la manifestazione della volontà di conciliare, con indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini comunicati; la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione; la motivazione delle ragioni che sottengono la conciliazione; l'accettazione incondizionata della proposta nonché delle somme liquidate; la data, la sottoscrizione del titolare dell'ufficio e la sottoscrizione del contribuente (o del difensore). Particolare rilievo riveste la necessità di evidenziare nell'istanza «la motivazione delle ragioni che sottengono la conciliazione», cioè le ragioni che giustificano la proposta conciliativa. Il deposito dell'istanza deve avvenire non oltre l'ultima udienza di trattazione, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado (Circolare Entrate 38/E/2015). La conciliazione fuori udienza si perfeziona con la sot-

toscrizione dell'accordo nel quale sono indicate le somme dovute, con i termini e le modalità di pagamento. Non più con il versamento delle somme oggetto di conciliazione. A questo punto, se sussistono le condizioni di ammissibilità della conciliazione, il giudice dichiara la cessazione della materia del contendere. In tal senso, egli compie un sindacato di legittimità diretto ad accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge, come ad esempio, l'ammissibilità del ricorso introdotto, la sussistenza del potere di conciliare (Circolare 38/E/2015).

L'intesa in udienza

Per la conciliazione in udienza viene previsto che ciascuna delle parti possa presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro il termine per il deposito delle memorie illustrative, cioè entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione. Se la commissione ravvisa condizioni di ammissibilità della proposta invita le parti alla conciliazione. L'accordo conciliativo, dev'essere da un processo verbale, nel quale indicare somme dovute, termini e modalità di pagamento.

L'estinzione del giudizio

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Il perfezionamento dell'accordo comporta riduzione delle sanzioni al 40% del minimo previsto dalla legge, qualora l'accordo intervenga nel primo grado di giudizio; la percentuale è elevata al 50% se la conciliazione avviene in appello. Tanto l'accordo previsto in caso di conciliazione fuori udienza, quanto il processo verbale nel caso di conciliazione in udienza, costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore. Il versamento integrale delle somme dovute, o della prima rata, va fatto entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo/verbale. Dagli importi dovuti a titolo di conciliazione vanno computate in diminuzione le eventuali somme versate dal contribuente in pendenza di lite. È quindi ammessa possibilità di pagamento rateale delle somme, in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50 mila euro. Il mancato pagamento delle somme dovute comporta l'attivazione delle procedure di riscossione coattiva del credito derivante dall'accordo, nonché l'applicazione di sanzioni per omesso versamento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La procedura in pillole

I tipi di conciliazione: il contribuente può optare sia per la conciliazione in udienza che fuori udienza
Quando si propone: nel primo o nel secondo grado di giudizio. Mai in Cassazione
Come si propone: mediante la presentazione di apposita istanza, che nel caso di conciliazione fuori udienza deve essere congiunta dal contribuente o dal suo difensore o dall'ufficio

Il perfezionamento: si rimarca che l'accordo conciliativo si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo in caso di conciliazione fuori udienza, e con la predisposizione del processo verbale nel caso di conciliazione in udienza
Gli effetti: va sottolineato che il contribuente per effetto del perfezionamento dell'accordo conciliativo diventa debitore della somma risultante dall'accordo medesimo, non rilevando più il

debito d'imposta vantato originariamente dall'ente impositore con l'atto impugnato
Il mancato pagamento: è il caso di ricordare che il caso di mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce all'attivazione delle procedure di riscossione coattiva del nuovo credito derivante dall'accordo conciliativo, nonché all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento

L'efficacia. Il mancato pagamento porta alla riscossione coattiva di tributi e sanzioni Vincolante l'intesa sull'importo

Come anticipato, la conciliazione giudiziale può intervenire sia in udienza che fuori udienza. A seconda del tipo di conciliazione che viene formalizzata, il perfezionamento della stessa avviene rispettivamente con la sottoscrizione dell'accordo ovvero con la predisposizione del processo verbale di conciliazione.

Non rileva più, insomma, il momento del pagamento. Ciò anche nel caso in cui il contribuente opti per la rateizzazione delle somme dovute a titolo di conciliazione. L'obiettivo è quello di evitare la coincidenza tra il momento del pagamento e quello di perfezionamento della conciliazione, che in passato ha condotto a situazioni in cui l'omesso pagamento del contribuente, determinando il mancato perfezionamento dell'istituto, finiva per impattare anche sulla declaratoria di estinzione della controversia, portando così a configurare la necessità di una riattivazione del processo (Circolare 38/E/2015). Alla «nuova» conciliazione viene invece riconosciuta efficacia novativa, rispetto al precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce all'attivazione delle procedure di riscossione coattiva del nuovo credito derivante dall'accordo conciliativo, nonché all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento.

Non a caso, l'accordo costituisce titolo per la riscossione delle

somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Non viene più in rilievo il decreto di estinzione della controversia unitamente all'accordo ai fini dell'avvio della riscossione.

La soluzione è condivisa anche dalla Corte di cassazione, per cui la conciliazione giudiziale ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta l'estinzione della pretesa fiscale originaria contestata al contribuente.

L'INTERPRETAZIONE

La Cassazione ha confermato l'efficacia «novativa» dell'atto che di fatto cancella il vecchio accertamento

tributiva, e la sua sostituzione con un nuovo debito d'imposta certo e concordato (Cassazione numero 9019 del 6 maggio 2015). A questo proposito, l'effetto estintivo del debito fiscale per novazione si verifica esclusivamente nel caso in cui la conciliazione si sia perfezionata (Cassazione numero 14300 del 2009).

In altre parole, il contribuente per effetto del perfezionamento dell'accordo conciliativo diventa debitore della somma risultante dall'accordo medesimo, non rilevando più il debito d'imposta vantato origi-

narmente dall'Ente impositore con l'atto impugnato (poi oggetto di conciliazione).

Ebbene, in caso di mancato pagamento delle somme dovute entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o del verbale di conciliazione o, in caso di rateizzazione, di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ente impositore dovrà verificare l'eventuale sussistenza del «lieve inadempimento» di cui all'articolo 15-ter, comma 3, del Dpr 602/1973. Del resto, è esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10 mila euro;

■ tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

Nel caso in cui il lieve inadempimento non sussista, scrivere a ruolo le residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché le sanzioni per omesso versamento; intimare il contribuente ad adempiere al pagamento nel caso in cui l'atto impugnato oggetto di conciliazione sia un accertamento esecutivo di cui all'articolo 29 del Dl. 78/2010.

Va sottolineato che le sanzioni per omesso versamento delle somme dovute a titolo di conciliazione sono aumentate della metà (dal 30% al 45%) e sono applicate sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli atti impugnabili LA TUTELA

«Avvisi», cartelle, ruoli: i controlli prima del ricorso

**Necessario verificare
giurisdizione,
competenza,
natura dei crediti
e termini processuali**

PAGINA CURA DI
Francesco Falcone

■ L'articolo 19 del Digs 546/1992 in-dividua gli atti impugnabili oggetto del giudizio tributario. Tra questi vengono indicati: avvisi di accertamento, ruoli e cartelle di pagamento, avvisi di mora (o intimazione di pagamento), iscrizione di ipoteca sugli immobili, fermo di beni mobili registrati.

Ma a fianco a questi atti tipici appaiono elenchi venesono altri che direttamente e/o indirettamente incidono sulla sfera soggettiva del contribuente e che nel corso di questi anni sono stati oggetto di pronunce giurisprudenziali circa la loro impugnabilità o meno (si veda la scheda in pagina).

No ad accertamenti «negativi»

Ad esempio nel giudizio tributario non è ammesso un ricorso per accertamento negativo del tributo essendo necessaria l'emissione di un provvedimento contenente una pretesa. Non può, quindi, essere impugnato autonomamente un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza per-

ché, senza notifica di un atto impositivo, non c'è alcun interesse concreto e attuale ad adire una lite. Ma anche la semplice impugnazione di uno di quegli atti tipici appena elencati non è cosa facile perché prima di proporre ricorso è necessario fare un check-up preventivo basato su quattro verifiche necessarie: giurisdizione, competenza, obbligo di difesa tecnica, termini processuali.

La giurisdizione

Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominate, ivi comprese le controversie riguardanti il titolo della riscossione, e cioè il titolo che contiene il diritto della amministrazione a riscuotere un tributo; appartengono invece al giudice ordinario le controversie riguardanti gli atti propriamente esecutivi (esempio: pignoramento, vendita, e relative opposizioni).

Nel caso in cui non ci siano dubbi sulla natura tributaria del credito e nel caso in cui non ci siano atti della esecuzione forzata il ricorso andrà proposto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Ma può anche darsi che l'individuazione del giudice cui presentare il ricorso non sia così semplice: E così, ad esempio, nel caso in cui un contribuente si dovesse trovare ad impugnare una cartella, un preavviso di fermo o un preavviso di iscrizione di ipoteca (perché contestata di non avere mai ricevuto gli atti sottostanti) contenente crediti di diversa natura (crediti previdenziali

vantati dall'Inps, crediti erariali vantati dall'agenzia delle Entrate, contributi al Codice della strada richiesti dalla polizia municipale) si porrà il problema di stabilire davanti a quale giudice dovrà presentarsi l'opposizione.

Le Sezioni unite della Cassazione, sul punto, sono state molto chiare: bisogna guardare la natura del credito sottostante perché ogni pretesa

La giurisprudenza

01 | L'ESTRATTO DI RUOLO

Le Sezioni unite (19704/15) hanno ritenuto che il contribuente può, in base all'articolo 19, comma 3, del Digs 546/1992, impugnare una cartella di pagamento invalidamente notificata e conoscere tramite l'estratto del ruolo rilasciato su sua richiesta del concessionario, in quanto una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni di cui alla suddetta norma non appare ostacolata alla possibilità per lo stesso di far valere l'invalidità della notifica di quell'atto di cui sia venuto, comunque, a conoscenza tramite l'estratto di ruolo contenente gli elementi dell'atto impositivo così come formato dal concessionario della riscossione.

02 | LA RATEAZIONE

Le Sezioni unite (7612/2010) hanno ritenuto che è devoluta alla cognizione del giudice tributario

conserva piena autonomia, e il regime delle impugnazioni è identico a quello applicabile se fossero notificate più cartelle. In poche parole è possibile che una cartella esattoriale o un preavviso di fermo contenga più titoli esecutivi iscritti a ruolo nei confronti dello stesso debitore. In questo caso, allora, la giurisdizione della Ctp è concorrente con quella del giudice ordinario, con tutte le

conseguenze che ne derivano (come doppia impugnazione per lo stesso atto, giudicati differenti). A questo punto il principale spartiacque si pone tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria. In poche parole vanno distinte da una parte tutte le contestazioni relative alla sussistenza del credito tributario (di natura erariale e/o locale), e dall'altra vanno messe tutte quelle afferenti a crediti di natura non tributaria (previdenziali, assicurativi e derivanti da sanzioni amministrative).

La competenza

La seconda verifica riguarda la competenza. Ed infatti, una volta riconosciuta la natura tributaria di un credito, all'interno della giurisdizione tributaria il contribuente dovrà preventivamente controllare l'importo della controversia (considerando solo le imposte, senza gli interessi e le sanzioni) per scegliere poi la procedura da seguire per innescare correttamente il giudizio. Dal 1° gennaio 2016 per tutte le cause oggetto della giurisdizione tributaria, il cui valore della contestazione non è superiore a 20mila euro, il contribuente dovrà espletare prima la procedura di mediazione, pena l'improcedibilità del ricorso stesso in Commissione tributaria.

Per la giurisdizione ordinaria, invece, la competenza in caso di opposizione a sanzioni amministrative è del giudice di pace o del tribunale mentre nelle controversie sui rapporti di previdenza obbligatoria decide il giudice del lavoro.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Assistenza. Il contribuente deve servirsi di professionisti abilitati Difesa obbligatoria se la causa supera i 3mila euro

■ L'aterza verificainteressa l'obbligo di assistenza. In ambito tributario il contribuente può stare in giudizio da solo nelle controverse di valore fino a 3.000 euro (anche in questo caso si guarda il valore delle sole imposte al netto di interessi e sanzioni), mentre per quelle di valore superiore serve una difesa tecnica che può essere anche espletata da un professionista abilitato (per esempio un avvocato, un commercialista, un consulente del lavoro).

La particolarità del processo tributario consiste nel fatto che tutto quanto sin qui detto in materia di difesa tecnica vale per i soli due gradi di merito (Commissione tributaria provinciale erregionale). In quanto il giudizio di legittimità in Cassazione potrà essere

patrocinato solo da un avvocato iscritto nell'Albo per il patrocinio d'innanzi alle giurisdizioni superiori. Dal giudice di pace, invece, nel caso di opposizione a sanzione amministrativa per il giudizio di primo grado le parti possono stare in giudizio personalmente da sole. Davanti al Tribunale è necessario sempre un legale.

Termini processuali

Resta da valutare, infine, la questione della tempistica nel proporre il ricorso. Il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria si propone, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto. A questi 60 giorni si applica la sospensione feriale.

Il ricorso contro le sanzioni amministrative, se si contesta il merito

della cartella (perché non si è mai ricevuto l'atto sottostante), va proposto entro 30 giorni al giudice di pace per gli importi inferiori a 15.493,71 euro, mentre oltre questa cifra bisogna rivolgersi al tribunale territorialmente competente.

Nel processo del lavoro, invece, il termine per proporre opposizione è di 40 giorni: attenzione, però, perché davanti al giudice del lavoro non si applica la sospensione feriale dei termini. I provvedimenti cautelari (preavviso di fermo e ipoteca) relativi a crediti tributari possono essere impugnati in Ctp nel termine di 60 giorni dalla notifica, eccedendo sia vizi di merito che di forma.

L'opposizione a pignoramenti

Invece, l'opposizione contro i pignoramenti mobiliari e presso terzi e contro l'avviso di vendita immobiliare andrà effettuata nei 20 giorni dal compimento dell'atto o dalla sua notifica, esclusivamente in tribunale (articolo 9 del Codice di procedura civile) davanti al giudice dell'esecuzione attraverso gli strumenti dell'opposizione all'esecuzione (secondo l'articolo 615 del Codice di procedura civile) il destinatario contesta il diritto a procedere a esecuzione forzata o perché ha pagato o perché alcuni beni non potevano essere pignorati) e dell'opposizione agli atti esecutivi (in base all'articolo 617 del Codice di procedura civile, ricorrendo contro un singolo atto dell'esecuzione per un vizio dell'atto).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli atti delle Entrate L'OPPOSIZIONE

L'impugnazione della pretesa avvia il processo tributario

**Il credito erariale
va contestato
davanti alla Ctp,
quello previdenziale
al giudice del lavoro**

PAGINA A CURA DI
SARA MECCA

La contestazione di una pretesa del fisco inizia con l'impugnazione, ossia con la proposizione del ricorso. Si dà così il via al processo tributario, per il quale sono possibili due giudizi di merito (Commissione tributaria provinciale e regionale) ed uno di legittimità dinanzi alla Corte di Cassazione.

Le controverse

In particolare, appartengono alla giurisdizione tributaria le controverse riguardanti i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, il canone sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. Il contributo per il Ssn, le sovrapposte e le addizionali, le relative sanzioni, nonché gli interessi e ogni altro accessorio.

Appartengono invece al giudice ordinario le controverse riguardanti i contributi previdenziali ed assistenziali. Può accadere, così,

che il contribuente si trovi davanti ad un accertamento che contenga crediti di diversa natura (crediti previdenziali vantati dall'Inps, crediti erariali vantati dall'Agenzia). In questo caso, ogni pretesa conservata autonoma e deve essere impugnata davanti all'autorità competente. Così, il credito erariale verrà impugnato davanti alla Ctp, mentre quello previdenziale davanti alla giurisdizione ordinaria (Tribunale del lavoro).

Tra gli atti impugnabili emessi dall'agenzia delle Entrate, troviamo gli avvisi di accertamento e liquidazione dei tributi, i provvedimenti che irrogano le sanzioni (atti di contestazione o irrogazione), gli atti relativi alle operazioni catastali (avvisi di "classamento"), il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi non dovuti, il diniego o la revoca di agevolazioni, o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Contenuto

Il ricorso deve contenere l'indicazione della Commissione tributaria cui è diretto.

Il del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale e del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata.

■ dell'Ufficio nei cui confronti è proposto;

■ dell'atto impugnato e dell'og-

getto della domanda;

■ del motivo.

Esso deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione della categoria alla quale appartiene il difensore (novità introdotta con il decreto 156/15):

■ dell'incarico, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente; ■ dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore.

Inammissibilità

Il ricorso tributario è inammissibile se mancano del tutto o sono incerti l'indicazione della Commissione tributaria, del ricorrente o del suo legale rappresentante, della controparte, dell'atto impugnato, dell'oggetto della domanda e dei motivi.

È inoltre inammissibile se manca la sottoscrizione del difensore (ovvero della parte nel caso in cui stia in giudizio personalmente).

L'omissione dell'indirizzo Pec o del codice fiscale del difensore comportano, invece, l'irregolarità del ricorso. Questo non pregiudica la validità e l'efficacia dell'atto, ma può comportare l'applicazione delle sanzioni (aumento della metà del contributo unificato) previste nel caso in cui l'irregolarità non venga sanata.

Sottoscrizione del ricorso

Si è detto che il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indica-

Il ricorso doc

01 | COSA DEVE CONTENERE

- Commissione tributaria a cui è diretto
- Ricorrente e suo legale rappresentante (nel caso di contribuente persona fisica), relativa residenza, o sede legale, o domicilio, eventualmente eletto nel territorio dello Stato; codice fiscale e indirizzo di posta elettronica certificata
- Ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto
- Atto impugnato e oggetto della domanda
- Motivazioni del ricorso
- Sottoscrizione del difensore
- Richiesta di sospensione cautelare e/o di pubblica udienza
- Dichiarazione di valore ai fini del contributo unificato

02 | DATI DEL DIFENSORE

- Per ciò che riguarda il difensore, il ricorso deve contenere:
 - indicazione della categoria alla quale appartiene il difensore (avvocato, dottore commercialista, consulente del lavoro);
 - incarico a norma dell'articolo 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente (per le controverse divalori fino a 3.000 euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica);
 - indirizzo di posta elettronica certificata del difensore

zione dell'incarico.

Entro 30 giorni dalla notifica all'Ufficio, poi, va depositato un originale o una copia presso la Ctp competente, sul quale va apposta una dichiarazione di conformità ed identità rispetto all'atto consegnato alla controparte.

La Cassazione, con la sentenza 24461/2014, ha chiarito che è ammissibile il ricorso privo di firma notificato all'Ufficio, a condizione che l'atto depositato in Commissione rechi la sottoscrizione dell'autore.

Nel caso di specie, una società impugnava dinanzi alla Ctp un avviso di accertamento. Erroneamente, però, solo il ricorso depositato nella segreteria della Commissione tributaria era firmato in originale, mentre quello notificato all'Ufficio era privo di sottoscrizione. La Cir aveva dichiarato l'invalidità del ricorso proposto «per mancanza di sottoscrizione, sull'esemplare inviato all'Ufficio». Giunto il provvedimento in Cassazione, i giudici hanno chiarito che le previsioni di inammissibilità, per il loro rigore sanzionatorio, devono essere interpretate in senso restrittivo. L'assenza di firma sul solo ricorso notificato all'Agenzia, se almeno un esemplare dell'atto rechi la firma autografa dell'autore, rappresenta solo una mera irregolarità formale che non pregiudica il diritto di difesa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La giurisprudenza. Secondo i giudici non rileva l'assenza dell'indicazione «avviso di pagamento» Per la Cassazione l'avviso bonario è impugnabile

Un tipico atto emesso dall'agenzia delle Entrate è il cosiddetto avviso bonario. Si tratta in sostanza di una comunicazione con cui l'amministrazione finanziaria informa il contribuente dell'esito dei controlli sulla dichiarazione presentata e sull'eventuale imposta dovuta. Possono derivare da controlli automatici o formali. In sintesi, con il controllo automatizzato (articolo 36-bis del Dpr 600/73), l'agenzia delle Entrate si concentra sulla correttezza dei dati riportati in Unico e liquida eventuali imposte, contributi e premi dovuti.

Verifica «formale»

Il controllo formale, invece, previsto dall'articolo 36-ter del Dpr 600/73, consiste di richiedere al contribuente tutta la documentazione attestante le spese dedotte o detratte. L'avviso bonario non rientra tra

gli atti impugnabili davanti alla Commissione tributaria previsti dall'articolo 19 del Dlgs 54/6/1992. Ci si è dunque interrogati spesso sulla sua impugnabilità o meno.

A tal proposito, la Cassazione sembra ormai essere costante nell'affermare che l'avviso bonario, sia esso derivante dal controllo formale di cui all'articolo 36-ter del Dpr 600/73, o dal controllo automatizzato ai sensi del 36-bis del medesimo Dpr 600/73, è impugnabile dinanzi al

L'INTERPRETAZIONE

Possibile chiedere un giudizio su ogni atto che porti a conoscenza del contribuente un provvedimento che individui una pretesa tributaria

giudice tributario al pari di un avviso di accertamento (01/dinanzi a 19597/2015; sentenza 25297/2014).

Qualificazione dell'atto

La Suprema Corte ricorda innanzitutto che, in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione tutti gli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, anche se tale comunicazione non si conclude con una formale intimazione di pagamento alla quale può conseguire l'attività esecutiva.

A nulla rileva, quindi, l'assenza dell'indicazione «avviso di liquidazione» o «avviso di pagamento», così come la mancanza del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione. I giudici di legittimità hanno inoltre precisato

che, in ogni caso, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'articolo 19 del Dlgs 54/6/92, se da un lato ha natura tassativa, dall'altro non preclude la facoltà di impugnare anche provvedimenti quali l'amministrazione porti conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitando le ragioni fattuali e giuridiche.

Viene riconosciuta, pertanto, la facoltà di ricorrere al giudice tributario ogni volta che, in capo al contribuente, sorga l'interesse a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione di pagamento della ricchezza, già al momento della ricezione della comunicazione bonaria e dunque, ad invocare una tutela giurisdizionale comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.

L'agenzia delle Entrate, in passato ha ritenuto di discostarsi da tale interpretazione confermando la possibilità di ricorso solo ed esclusivamente sulla successiva cartella.

Chiarimenti necessari

È auspicabile un chiarimento ufficiale poiché, così facendo, si costruisce il contribuente ad un doppio giudizio: al fine di non incorrere in una possibile definitività della pretesa, infatti, prudenzialmente dovrebbe impugnare sia la comunicazione bonaria, sia la cartella di pagamento ricevuta successivamente.

Mal si comprenda, tuttavia, la difficoltà dell'Agenzia ad accettare l'impugnabilità anche di tali comunicazioni, lasciando la scelta al contribuente avverso cosa ricorrere.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il primo grado LE MODALITÀ

Ricorso notificato all'ufficio entro 60 giorni dall'atto

Le parti possono presentare documenti fino a 20 giorni prima dell'udienza

PAGINA A CURA DI
Sara Mecca

Il ricorso, una volta predisposto, deve essere notificato (mediante consegna diretta, via posta, o tramite ufficiale giudiziario) all'Ufficio (o all'agente di riscossione) che ha emesso l'atto entro 60 giorni dalla ricezione dello stesso (o 50 nel caso di accertamento con adesione conclusosi negativamente). Successivamente, il ricorrente dovrà costituirsi in giudizio.

Iscrizione a ruolo

La costituzione in giudizio per il ricorso avviene attraverso il deposito del ricorso presso la segreteria della Ctp competente. L'atto va depositato o spedito per posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, a pena di inammissibilità, nei successivi 30 giorni dalla data di notifica alla controparte. A tale termine si applica la sospensione feriale. Unitamente al ricorso, in originale o in copia conforme, il ricorrente deve depositare anche il proprio fascicolo processuale, contenente:

- l'originale o la copia dell'atto impugnato, sempre che il ricorso sia diretto contro un provvedimento e non contro un silenzio dell'ente impositore, o del concessionario per la riscossione;
- i documenti che ritiene utile produrre;
- la ricevuta di spedizione del ricorso per posta, o la ricevuta del deposito presso l'Ufficio.

All'atto della costituzione in giudizio, va consegnata anche la nota di iscrizione a ruolo, un modulo che riassume i dati principali della causa come le parti, il valore della controversia, la data di notifica dell'atto alla controparte, la tipologia di tributo. Attraverso la nota di iscrizione a ruolo, ad ogni causa è attribuito un numero che servirà per identificarla durante tutta la durata del processo. Per le cause pendenti dinanzi alla Ctp, il riferimento sarà l'Arg (Registro generalicorsi). Tale numero andrà indicato in eventuali successivi depositi di memorie o di altri atti.

L'Ufficio o l'agente per la riscossione possono decidere di difen-

dersi ed entrare nel processo mediante deposito in Ctp del fascicolo di parte resistente, contenente le proprie controdeduzioni, nonché i documenti ritenuti utili.

La costituzione deve avvenire entro 60 giorni dalla ricezione del ricorso. In realtà, tale termine non è perentorio ma ordinatorio, con la conseguenza che può anche non essere osservato. È necessario, però, che l'Ufficio (o Equitalia) si costituisca in giudizio almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, essendo questo il termine ultimo previsto per il deposito di memorie. La segreteria della Ctp forma il fascicolo d'ufficio, inserendovi il fascicolo del ricorrente e delle altre parti nonché, successivamente, gli originali dei verbali di udienza, delle ordinanze e dei decreti e copia delle sentenze.

Così formato, il fascicolo del processo verrà sottoposto al presidente della Commissione tributaria, il quale assegnerà il ricorso ad una delle sezioni che la compongono. Il presidente della sezione il giorno previsto per la trattazione della controversia, che dovrà essere comunicato alle parti costituite, a cura della segreteria, almeno 30 giorni liberi prima.

Udienza e deliberazione

Normalmente in camera di delibrazione avviene la trattazione del ricorso, ma formulando una richiesta di pubblica udienza sarà possibile partecipare.

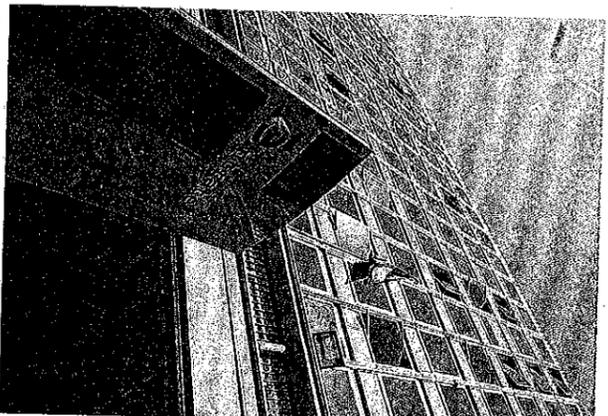
Le parti possono presentare documenti fino a 20 giorni prima della data fissata per l'udienza. Inoltre, possono depositare memorie illustrative fino a 10 giorni liberi prima con queste però non è possibile depositare nuova documentazione, salvo i resti di sentenza o disposizione legislative. Il collegio giudicante, subito dopo la trattazione della causa, delibererà la decisione nel segreto della Camera di consiglio.

La sentenza deve indicare:

- composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori, se presenti;
- concisa esposizione dello svolgimento del processo; richieste delle parti;
- succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto; dispositivo.

Deve poi contenere la data della deliberazione e deve essere sottoscritta dal presidente e dall'assessore-relatore. La sentenza viene resa pubblica mediante deposito, nel suo testo integrale, presso la segreteria della Commissione, che provvede a comunicarla (via Pec) alle parti costituite, il dispositivo.

Come versare il contributo unificato



- Il contributo unificato può essere versato:**
- utilizzando il modello F23, indicandolo: il codice ufficio della Commissione tributaria; il codice tributo 1711 «Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario - Articolo 9 Dpr 30 maggio 2002, numero 115»;
 - tramite specifico contrassegno recante la dicitura «Contributo unificato tributario», da acquistare presso le rivendite di generi di monopolio e di valori bollati;
 - presso gli uffici postali, utilizzando solo il bollettino di conto corrente postale numero 1010376927 intestato a «Tes. Viterbo-Contrib. Proc. Trib. articolo 37 Dl 98/2011».

Valore della lite	Importo in euro
Fino a 2.582,28	30
Da 2.582,29 a 5.000	60
Da 5.000,01 a 25.000 o con valore indeterminabile	120
Da 25.000,01 a 75.000	250
Da 75.000,01 a 200.000	500
Oltre 200.000 o in assenza di valore della lite	1.500

Il versamento. Se l'importo non è determinabile quota fissa di 120 euro

Contributo in base al valore di lite

Il contributo unificato è stato introdotto nel processo tributario nel luglio 2011, sostituendo la precedente imposta di bollo. Pertanto, contestualmente al deposito in Ctp, il ricorrente dovrà presentare la ricevuta di versamento (modello F23 o bollettino postale), o l'apposito contrassegno rilasciato dalla rivendita di generi di monopolio.

- Gli atti sui quali è dovuto sono:
- i ricorsi, anche con istanza di reclamo;
 - gli appelli, anche incidentali;
 - le riassunzioni della causa a seguito di rinvio da parte della Cassazione;
 - le istanze di revocazione;
 - le opposizioni di procedura civile;
 - l'art. 404 del Codice di procedura civile;
 - i ricorsi in ortemperanza;
 - il deposito di motivi aggiunti, quando configurino la proposizione di un nuovo ricorso contro atti non indicati in quello introduttivo.

Valore della lite

Il contributo unificato va versato in relazione allo scaglione corrispondente al valore della lite, che deve essere determinato sommando le imposte contenute nell'atto impugnato, al netto di sanzioni ed interessi.

Nel caso di controversie relative esclusivamente ad irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

È fatto obbligo, a tal proposito, che nella redazione delle conclusioni del ricorso, il difensore o la parte dichiarino il valore di lite, in base al quale è poi determinato il contributo dovuto. L'eventuale omissione comporta la presunzione di scrivere la controversia allo scaglione di valore più elevato (a cui corrisponde un Cu pari a 1.500 euro), ma è eventualmente sanabile entro trenta giorni dal deposito del primo atto.

I tributi da considerare

I tributi da prendere in considerazione per la determinazione del valore della lite sono solo quelli di competenza delle commissioni tributarie. Rimangono così esclusi eventuali debiti previdenziali, assistenziali, quelli derivanti dalle violazioni del codice della strada, ancorché contenuti tutti in un unico atto. È il caso delle cartelle di pagamento che spesso uniscono più ruoli iscritti a carico del contribuente e, pertanto, richiedono, oltre che tributi erariali (Iva, Irpef, Ires, Irap), anche Imp, Inail, multe stradali e così via. Il contributo, in questa ipotesi, va determinato sommando solo i tributi impugnati dinanzi al giudice tributario.

Per il caso di ricorso cumulativo contro più atti di accertamento, il contributo unificato va calcolato sul valore dei singoli atti e non sulla som-

ma di tali valori. Diverso, invece, il caso di unico atto impositivo rivolto ad una pluralità di contribuenti. Si tratta, ad esempio, dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, notificato a tutti i coobbligati. Nell'ipotesi di impugnazione cumulativa, trattandosi di un unico atto, il contributo va calcolato una sola volta.

Valore indeterminabile

Quando il valore è indeterminabile, il contributo unificato è dovuto nella misura fissa di 120 euro. Potrebbe essere il caso dell'impugnazione sul diniego di definizione agevolata della controversia, dato che non contiene alcuna nuova pretesa in capo al contribuente, oppure delle liti in materia catastale per l'attribuzione della rendita, per l'instaurazione della rendita, o il classamento dei terreni o dei fabbricati.

Una volta determinato il valore, riscontrandolo con gli scaglioni previsti, è possibile quantificarlo esattamente il contributo unificato dovuto.

Si segnala che per il calcolo del contributo, è disponibile il sito <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/calcolatore-e-pagare-il-contributo-unificato-tributario>.

L'appello

LE PROCEDURE

Sei mesi dal deposito per impugnare la sentenza

Il contribuente può ricorrere entro 60 giorni dalla notifica alla controparte

PAGNA A CURA DI
Laura Ambrosi

La sentenza emessa dalla Ctp può essere appellata dal contribuente o dall'Ufficio davanti alla Commissione tributaria regionale. Comunicato l'esito della sentenza di primo grado, in caso di soccombenza occorrerà prestare particolare attenzione alla data di deposito della sentenza stessa. Da essa infatti decorre il termine lungo (6 mesi) per impugnare la sentenza. In ogni caso resta fermo l'onere delle parti di assumere presso la segreteria informazioni circa l'avvenuto deposito della sentenza, giacché la mancata comunicazione del depositivo è rilevante ai fini del decorso dello stesso termine lungo.

Il termine abbreviato

Le parti possono comunque sottoporre al termine lungo di impugnazione il più breve termine di 60 giorni decorrente dalla notifica a controparte del testo integrale della sentenza. A tal fine, la parte interessata deve chiedere alla segreteria della Commissione, tante copie autentiche della pronuncia, quante sono le parti processuali cui la notificazione deve essere effettuata; tali copie devono essere notificate ad istanza della parte con successivo deposito della prova dell'avvenuta notificazione, nei 30 giorni seguenti sempre presso la segreteria della Commissione decidente, la quale provvederà ad inserirla nel fascicolo d'ufficio. Scaduto il termine semestrale, la sentenza passa in giudicato anche se, essendo stata notificata verso la fine del termine, è ancora in corso il termine breve di sessanta giorni dalla notifica.

I termini processuali sono sospesi dal 1° al 31 agosto di ogni anno, quindi i termini di impugnazione che inizierebbero il loro decorso in tale periodo, cominciano a decorrere dalla fine di esso e cioè dal 1° settembre.

L'atto di appello deve essere notificato a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, privilegiando il procuratore costituito nel giudizio a quo, con

l'evidente scopo di garantire che tale atto sia portato a conoscenza legale della parte, tramite il suo rappresentante processuale. ■ se notificato a mezzo posta, la spedizione deve avvenire in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento; ■ se consegnato a mano, occorrerà ritirare la ricevuta di deposito da parte dell'Ufficio. Occorre precisare che le copie degli atti devono essere pari al numero delle parti del processo.

Nei successivi trenta giorni dalla proposizione dell'appello, l'appellante deve costituirsi in giudizio, a pena d'inammissibilità, provvedendo al deposito del ricorso presso la segreteria della Ctr, unitamente al fascicolo di parte. Tale termine è stabilito a pena di decadenza ed il suo mancato rispetto è rilevabile d'ufficio. Subito dopo il deposito il ricorso, la segreteria della Ctr chiede a quella della Ctp la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza.

Il ricorso in appello deve riportare: l'indicazione della Commissione tributaria cui è diretto; l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto; gli estremi della sentenza impugnata; l'esposizione sommaria dei fatti; l'oggetto della domanda; i motivi specifici dell'impugnazione.

Costituzione dell'appellato

Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini individuati per il giudizio di primo grado, depositando apposito atto di contraddeduzioni ("contraddeduzioni in appello").

In caso di soccombenza parziale rispetto al giudizio di primo grado, l'appellato dovrà, contestualmente alle contraddeduzioni, ove ritenga di proporre, presentare appello incidentale, ossia impugnare quei capi autonomi della sentenza di primo grado che sono risultati a lui sfavorevoli, al fine di evitare che si formino, su questi, il giudicato.

L'appello incidentale non va notificato all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado, ma va solo depositato, entro il termine perentorio di 60 giorni decorrente dalla notifica dell'appello principale, presso la segreteria della Ctr. L'appello incidentale deve essere proposto nei modi e nei termini stabiliti per il deposito delle contraddeduzioni e dovrà avere gli stessi requisiti di forma e contenuto dell'appello principale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Limiti dell'appello

Nel giudizio di appello non possono (articoli 57 e 58 del Dlg 54/6/92):

- essere proposte domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio (cosiddetto divieto di ius novorum);
- essere proposte nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio; essere disposte nuove prove, salvo che il giudice non le ritenga necessarie ai fini della decisione, o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile

Sezioni unite. I giudici devono decidere se il deposito è sufficiente per l'ammisibilità del ricorso tra avviso e ricevuta

Saranno le Sezioni unite della Cassazione a decidere se per l'ammisibilità del ricorso o dell'appello spettino postuma la sufficiente il deposito dell'avviso di ricevimento, o necessario, come prescritto dalla norma, la ricevuta di spedizione. La decisione al primo presidente è stata rimessa con le ordinanze 18000 e 18001 del 2016.

L'avvicenda trae origine da un appello dell'agenzia proposto tramite spedizione di plico raccomandato. Il contribuente chiedeva alla Ctr l'innammissibilità dell'impugnazione in assenza di deposito della ricevuta di spedizione dell'atto. In materia, infatti, si osservano le regole previste per il ricorso introdotto. In sostanza, l'articolo 53 del Dlg 54/6/92, nel disciplinare la forma e l'ammontare di proposizione dell'atto di appello, richiama espressamente gli obblighi di cui agli articoli 20 e 22 del Dlg 54/6/92.

L'utilizzo delle Poste

In particolare il ricorso, in caso di proposizione attraverso il servizio postale, deve depositare, a pena di inammissibilità, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, la fotocopia della ricevuta della spedizione della raccomandata con la quale è stato notificato l'appello.

Nel caso di specie, l'Agenzia aveva depositato la ricevuta di ritorno ed affermava che la stessa, poiché riportava anche la data di spedizione, fosse equipollente alla ricevuta mancante. La Ctr, invece, dichiarava l'innammissibilità dell'impugnazione. L'ufficio ricorreva in Cassazione lamentando un'errata interpretazione della norma.

I giudici di legittimità hanno imanzito richiamato una precedente decisione (20787/13) secondo la quale gli obblighi derivanti dall'articolo 22, assolvono ad una duplice funzione: ■ osservanza del termine di de-

cadenza per la proposizione del ricorso o dell'appello, onde evitare il passaggio in giudicato della sentenza impugnata;

■ tempestiva costituzione in giudizio del ricorrente/appellante, mediante deposito di copia dell'atto alla segreteria della Commissione, entro 30 giorni dalla spedizione alla parte.

Su quest'ultimo punto, peraltro, nell'ordinanza è precisato che esistono due differenti interpretazioni sul computo dei 30 giorni: un orientamento afferma che il termine decorra dalla data di spedizione (8664/11 e 20787/13) e l'altro dalla data di ricezione del plico postale (18373/12, 12027/14). La Cassazione rievoca la necessità che su tale aspetto intervengano le Sezioni Unite.

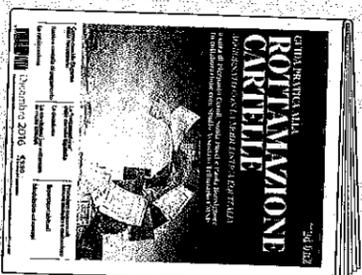
Il mancato deposito

Con riguardo poi alla inammissibilità per il mancato deposito nei 30 giorni della ricevuta di spedizione, le ordinanze danno atto di un orientamento contrastante, secondo cui il deposito della ricevuta di spedizione è surrogabile con la ricevuta di ritorno.

Fermo restando che in ogni caso la ricevuta di ritorno va depositata entro 30 giorni dalla notifica, i giudici di legittimità rilevano che la data di spedizione in essa contenuta è compilata a cura del mittente, con la conseguenza che non si tratta di un fatto attestato dall'agente postale per il quale può valere la fede privilegiata.

In passato la Cassazione, a fronte di un omesso deposito della copia dell'appello in Commissione tributaria provinciale (ora abrogata) ha sempre ritenuto inammissibile l'impugnazione. Sotto questo profilo non dovrebbe quindi ritenersi esagerata l'innammissibilità per assenza della ricevuta di spedizione prevista per legge.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IN VETRINA

ROTTAMAZIONE, GUIDA SULLE CARTELLE

La guida si pone la finalità di offrire uno strumento operativo a chi intende approfittare della rottamazione delle cartelle, senza incorrere in errori che ne potrebbero invalidare la procedura, o che potrebbero mettere a rischio precedenti piani di rateazione già ottenuti dal contribuente. In edicola dal 6 dicembre a 9,90 euro più il prezzo del quotidiano



MASTER FULL TIME TRIBUTARIO

Un percorso formativo (a Milano e Roma) in materia fiscale e societaria, che forma giovani professionisti del settore amministrativo-fiscale: dottori commercialisti, avvocati tributaristi ed esperti fiscali d'azienda. A Roma dal 24 maggio, a Milano dal 16 ottobre. 8 mesi di aula e 4 mesi di stage. Info: www.bs.itsole24ore.com

MASTER PART TIME SUI BILANCI 2016

Il master (a Milano) ha l'obiettivo di esaminare operativamente le novità contabili recepite con il Dlg 139/2015, le semplificazioni e gli obblighi per la redazione dei bilanci dall'esercizio 2016. Fornisce anche un focus sui principi contabili internazionali sulle principali differenze esistenti tra gli Igaap e gli Ias/Ifrs.

Dal 20 gennaio, per sei weekend, www.bs.itsole24ore.com/

L'appello LE PROCEDURE

Sei mesi dal deposito per impugnare la sentenza

Il contribuente può ricorrere entro 60 giorni dalla notifica alla controparte

PAGINA A CURA DI
Laura Ambrosi

La sentenza emessa dalla Ctp può essere appellata dal contribuente o dall'Ufficio davanti alla Commissione tributaria regionale.

Comunicato l'esito della sentenza di primo grado, in caso di soccombenza occorrerà prestare particolare attenzione alla data di deposito della sentenza stessa. Da essa infatti decorre il termine lungo (6 mesi) per impugnare la sentenza. In ogni caso resta fermo l'onere delle parti di assumere presso la segreteria informazioni circa l'avvenuto deposito della sentenza, giacché la mancata comunicazione del dispositivo è irrilevante ai fini del decorso dello stesso termine lungo.

Il termine abbreviato

Le parti possono comunque sottintendere al termine lungo di impugnazione, il più breve termine di 60 giorni, decorrente dalla notifica a controparte del testo integrale della sentenza. A tal fine, la parte interessata deve chiedere alla segreteria della Commissione, tante copie autentiche della pronuncia, quante sono le parti processuali cui la notificazione deve essere effettuata; tali copie devono essere notificate ad istanza della parte con successivo deposito della prova dell'avvenuta notificazione, nei 30 giorni seguenti, sempre presso la segreteria della Commissione decidente. La quale provvederà ad inserirla nel fascicolo di ufficio. Scaduto il termine semestrale, la sentenza passa in giudicato anche se, essendo stata notificata verso la fine del termine, è ancora in corso il termine breve di sessanta giorni dalla notifica.

I termini processuali sono sospesi dal 1° al 31 agosto di ogni anno, quindi i termini di impugnazione che inizierebbero il loro decorso in tale periodo, cominciano a decorrere dalla fine di esso e cioè dal 1° settembre.

L'atto di appello deve essere notificato a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, privilegiando il procuratore costituito nel giudizio a quo, con

l'evidente scopo di garantire che tale atto sia portato a conoscenza legale della parte, tramite il suo rappresentante processuale.

■ se notificato a mezzo posta, la spedizione deve avvenire in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento;

■ se consegnato a mano, occorrerà ritirare la ricevuta di deposito da parte dell'Ufficio.

Occorre precisare che le copie degli atti devono essere pari al numero delle parti del processo.

Nei successivi trenta giorni dalla proposizione dell'appello, l'appellante deve costituirsi in giudizio, a pena d'innammissibilità, provvedendo al deposito del ricorso presso la segreteria della Ctr, unitamente al fascicolo di parte. Tale termine è stabilito a pena di decadenza ed il suo mancato rispetto è rilevabile d'ufficio. Subito dopo il deposito il ricorso, la segreteria della Ctr chiede a quella della Ctp la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza.

Il ricorso in appello deve riportare: l'indicazione della Commissione tributaria cui è diretto; l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto; gli estremi della sentenza impugnata; l'esposizione sommaria dei fatti; l'oggetto della domanda; i motivi specifici dell'impugnazione.

Costituzione dell'appellato

Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini individuati per il giudizio di primo grado, depositando apposito atto di controdeduzioni ("controdeduzioni in appello").

In caso di soccombenza parziale rispetto al giudizio di primo grado, l'appellato dovrà, contestualmente alle controdeduzioni, ove ritenga di proporli, presentare appello incidentale, ossia impugnare quei capi autonomi della sentenza di primo grado che sono risultati a lui sfavorevoli, al fine di evitare che si formino, su questi, il giudicato.

L'appello incidentale non va notificato all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado, ma va solo depositato, entro il termine perentorio di 60 giorni, decorrente dalla notifica dell'appello principale, presso la segreteria della Ctr.

L'appello incidentale deve essere proposto nei modi e nei termini stabiliti per il deposito delle controdeduzioni e dovrà avere gli stessi requisiti di forma e contenuto dell'appello principale.

Limiti dell'appello

Nel giudizio di appello non possono (articoli 57 e 58 del Dlg 54/6/92):

- essere proposte domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio (cosiddetto divieto di *ius novorum*);
- essere proposte nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio;
- essere proposte nuove prove, salvo che il giudice non le ritenga necessarie ai fini della decisione, o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio; per causa ad essa non imputabile

Sezioni unite. I giudici devono decidere se il deposito è sufficiente Ammissibilità del ricorso tra avviso e ricevuta

Saranno le Sezioni unite della Cassazione a decidere se per l'ammissibilità del ricorso o dell'appello spettano per posta o a mezzo di deposito dell'avviso di ricevimento, o necessariamente per iscritto dalla norma, la ricevuta di spedizione. La decisione al primo presidente è stata rimessa con le ordinanze 1800 e 1801 del 2016.

L'avcedda tra origine da un appello dell'agenzia proposto tramite spedizione di plico raccomandato. Il contribuente chiedeva alla Ctr l'innammissibilità dell'impugnazione in assenza di deposito della ricevuta di spedizione dell'atto. Innanzi, infatti, si osservano le regole previste per il ricorso introduttivo. In sostanza, l'articolo 53 del Dlg 54/6/92, nel disciplinare la forma e la modalità di proposizione dell'atto di appello, richiama espressamente gli obblighi di cui agli articoli 20 e 22 del Dlg 54/6/92.

L'utilizzo delle Poste

In particolare il ricorso, in caso di proposizione attraverso il servizio postale, deve depositare, a pena di inammissibilità, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, la fotocopia della ricevuta della spedizione della raccomandata con la quale è stato notificato l'appello.

Nel caso di specie, l'Agenzia aveva depositato la ricevuta di ritorno ed affermava che la stessa, poiché riportava anche la data di spedizione, fosse equipollente alla ricevuta mancante. La Ctr, invece, dichiarava l'innammissibilità dell'impugnazione lamentando un'errata interpretazione della norma.

I giudici di legittimità hanno innanzitutto richiamato una precedente decisione (2078/13) secondo la quale gli obblighi derivanti dall'articolo 22, assolvono ad una duplice funzione: ■ osservanza del termine di de-

cadenza per la proposizione del ricorso o dell'appello, onde evitare il passaggio in giudicato della sentenza impugnata;

■ tempestiva costituzione in giudizio del ricorrente/appellante, mediante deposito di copia dell'atto alla segreteria della Commissione, entro 30 giorni dalla spedizione alla parte.

Su quest'ultimo punto, peraltro, nell'ordinanza è precisato che esistono due differenti interpretazioni sul computo dei 30 giorni: un orientamento afferma che il termine decorre dalla data di spedizione (8664/11 e 20787/13) e l'altro dalla data di ricezione del plico postale (18373/12, 12027/14). La Cassazione riteneva così la necessità che su tale aspetto intervegnano le Sezioni Unite.

Il mancato deposito

Con riguardo poi alla inammissibilità per il mancato deposito nei 30 giorni della ricevuta di spedizione, le ordinanze danno atto di un orientamento contrastante, secondo cui il deposito della ricevuta di spedizione è surrogabile con la ricevuta di ritorno.

Fermo restando che in ogni caso la ricevuta di ritorno va depositata entro 30 giorni dalla notifica, i giudici di legittimità rilevano che la data di spedizione in essa contenuta è compilata a cura del mittente, con la conseguenza che non si tratta di un fatto attestato dall'agente postale per il quale può valere la fede privilegiata.

In passato la Cassazione, a fronte di un omissis deposito della copia dell'appello in Commissione tributaria provinciale (ora abrogato) ha sempre ritenuto inammissibile l'impugnazione. Sotto questo profilo non dovrebbe quindi ritenersi esagerata l'innammissibilità per assenza della ricevuta di spedizione prevista per legge.



IN VETRINA

ROTTAMAZIONE, GUIDA
SULLE CARTELLE

La guida si pone la finalità di offrire uno strumento operativo a chi intende approfittare della rottamazione delle cartelle, senza incorrere in errori che ne potrebbero invalidare la procedura, o che potrebbero mettere a rischio precedenti piani di rateazione già ottenuti dal contribuente. In edicola dal 6 dicembre a 9,90 euro più il prezzo del quotidiano



MASTER FULL TIME
TRIBUTARIO

Un percorso formativo (a Milano e Roma) in materia fiscale e societaria, che forma giovani professionisti del settore amministrativo-fiscale: dottori commercialisti, avvocati tributaristi ed esperti fiscali d'azienda. A Roma dal 24 maggio, a Milano dal 16 ottobre. 8 mesi di aula e 4 mesi di stage. Info: www.hs.it/sole24ore.com



MASTER PART TIME
SUI BILANCI 2016

Il master (a Milano) ha l'obiettivo di esaminare operativamente le novità contabili recepite con il Dlg 139/2015, le semplificazioni e gli obblighi per la redazione dei bilanci dall'esercizio 2016. Fornisce anche un focus sui principi contabili internazionali e sulle principali differenze esistenti tra gli Igaap e gli Ias/Ifis.

Dal 20 gennaio, per sei weekend, www.hs.it/sole24ore.com/