



**Roma, 25 novembre 2013**

***“Elementi patologici e strategie difensive legate ad alcuni atti impositivi e processuali.  
Teoria ed analisi della giurisprudenza rilevante sui singoli casi.”***

**Avv. Nunzio Dario Latrofa**

Via Luigi Calamatta, n. 16  
00193 – Roma  
Tel. 066872628  
Fax. 066896685

Piazza Vittorio Emanuele, 31  
74016 - Massafra  
Tel. 0998801007  
Fax. 0998806462

e– mail: [dario@studiolatrofa.com](mailto:dario@studiolatrofa.com)  
sito: [www.studiolatrofa.com](http://www.studiolatrofa.com)

## **PRIMA PARTE**

### **PRINCIPI GENERALI:**

- *INVALIDITA' E INEFFICACIA DEGLI ATTI*
- *OBBLIGATORIETA' DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO*
  - *PRESUNZIONI*

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## Invalidità ed inefficacia degli atti

Nel **diritto amministrativo** viene definito “*procedimento*” il complesso degli atti, fatti e attività (in genere) che costituiscono l’*iter* di formazione di un atto finale detto “**provvedimento**” destinato a produrre conseguenze giuridiche nei confronti dei terzi.

Nel campo tributario sono tipici **ATTI – PROVVEDIMENTO**:

- l’avviso di accertamento;
- l’avviso di liquidazione;
- l’atto di irrogazione delle sanzioni;
- il ruolo;
- la cartella di pagamento;
- l’atto impo – esattivo;
- in genere tutti gli atti impugnabili ex art. 19 del D. Lgs. 546/92.

Ma sono da considerarsi **ATTI – PROVVEDIMENTO** anche gli atti dispositivi delle attività conoscitive di controllo:

- l’ordine di accesso;
- l’ordine di ispezione;
- l’ordine di verifica;
- ecc.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## Invalidità ed inefficacia degli atti *(segue)*

La prima distinzione esistente tra i vizi degli atti amministrativi è tra:

- invalidità;
- inefficacia.

### **L'INVALIDITA'**

L'invalidità designa semplicemente l'esistenza di un vizio.

Il fatto che un atto sia viziato ossia invalido non determina necessariamente la sua inefficacia. Occorre verificare la gradualità dei vizi che possono comportare la radicale inesistenza, la nullità o l'annullabilità.

### **L'INEFFICACIA**

L'inefficacia denota l'inidoneità di un atto di produrre effetti giuridici.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## Annullabilità, nullità ed inesistenza: premessa.

### DIRITTO PRIVATO

In diritto privato l'atto è nullo quando manchi di uno dei suoi requisiti essenziali, materiali o giuridici o sia contrario a norme imperative di legge (art. 1418 c.c.), salvo che sia la stessa legge, con espressa norma di deroga a comminarne la semplice annullabilità.

**La nullità, quindi, è la regola e l'annullabilità l'eccezione.**

### DIRITTO AMMINISTRATIVO

In diritto amministrativo a differenza che nel diritto privato è venuta ad affermarsi in linea generale **la regola della mera annullabilità dell'atto viziato**, salvo il caso in cui l'atto risulti mancante di uno dei suoi requisiti necessari *ex lege* a costituirlo: ad es. il soggetto, l'oggetto, la volontà, il contenuto, la forma, la mancanza assoluta di potere. In questi casi si ha nullità dell'atto o inesistenza *tout court*.

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'evoluzione in campo amministrativo.**

**LA NUOVA DISCIPLINA DI VIZI DEGLI ATTI AMMINISTRATIVI SECONDO LA L. N. 15/2005.**

Il regime dei vizi degli atti amministrativi ha trovato una specifica disciplina con l'emanazione della **Legge 11 febbraio 2005 n. 15** che ha integrato la Legge 7 agosto 1990 n. 241, sul procedimento amministrativo.

Risultano particolarmente significativi, ai nostri fini, gli artt. **21 septies** (rubricato: "*Nullità del provvedimento amministrativo*") e **21 octies** (rubricato: "*Annullabilità del provvedimento*") che sono stati inseriti nel nuovo *capo IV bis* denominato "*Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso*".



**Con la riforma in campo amministrativo sostanzialmente abbiamo solo due categorie di atti invalidi: gli atti nulli e gli atti annullabili.**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## **Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'evoluzione in campo amministrativo (segue).**

**Art. 21 Septies – Nullità del provvedimento:** *È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge.*

**Art. 21 Octies – Annullabilità del provvedimento:**

- 1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.*
- 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.*

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## **Annulabilità, nullità ed inesistenza: l'evoluzione in campo amministrativo (segue).**

### **LA NULLITÀ:**

Viene sostanzialmente meno la distinzione tra inesistenza e nullità dell'atto, disciplinate entrambe come ipotesi di nullità.

### **Le ipotesi di nullità di cui all'art. 21 *septies* sono tassative !!!**

Deve pertanto considerarsi nullo l'atto che manchi di uno dei suoi elementi essenziali quali il soggetto, l'oggetto, la volontà, il contenuto e la forma.

Ad es. sono affetti da nullità : **(i)** gli atti che non recano l'indicazione dell'Ufficio che lo ha emesso; **(ii)** l'atto che anche se redatto su carta intestata non sia sottoscritto da chi lo ha emesso; **(iii)** l'atto che sia sottoscritto da firma illeggibile ove manchi ogni indicazione idonea a individuare il soggetto firmatario; **(iv)** l'atto che abbia per destinatario un soggetto inesistente; **(v)** l'atto che non rechi l'indicazione del destinatario; **(vi)** gli atti che recano un difetto assoluto di attribuzione (trattasi della carenza o mancanza assoluta di potere).



**L'atto nullo, al pari di quello inesistente, non produce effetti che si possono consolidare e non potrà mai diventare definitivo, impugnato o meno che sia.  
La nullità può essere eccepita in ogni momento dalle parti.**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'evoluzione in campo amministrativo (segue).

### L'ANNULLABILITA':

L'art. 21 *octies*, al primo comma, si è limitato a riprodurre la tradizionale tripartizione già contemplata dall'art. 26 del testo unico sul Consiglio di Stato di cui al R.D. 26 giugno 2924, n. 1054, cioè:

- **l'incompetenza** (attiene agli elementi soggettivi dell'atto);
- **la violazione di legge** (in senso stretto);
- **l'eccesso di potere** (riguarda essenzialmente i motivi o la volontà).

La parte innovativa è quella di cui al secondo comma, del citato art. 21 *octies* che in deroga al primo comma prevede la non annullabilità del provvedimento “ **adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato....**”.



**I vizi dell'atto annullabile, in altri termini, sono irrilevanti se, in base ad una cognizione sommaria (ex post), emerge con evidente certezza che il contenuto provvedimentoale dell'atto, vizi o non vizi, non sarebbe mutato.**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica

La disciplina dei vizi dei vari atti in cui si articola l'esercizio del potere impositivo è dettata dal legislatore tributario in modo poco puntuale ed esauriente.

Molto spesso il legislatore tributario utilizza il termine "nullità" per definire ipotesi di mera "annullabilità".

*Ad es.:* L'art. 42 del D.P.R. 600/73 in materia di accertamento delle imposte sui redditi stabilisce che : " *l'accertamento è nullo*" se l'avviso non reca la sottoscrizione, la motivazione, l'indicazione dell'imponibile, dell'imposta, delle aliquote, ecc.. Lo stesso stabilisce l'art. 43 ultimo comma del medesimo decreto. Ma il successivo art. 61 tassativamente dispone che "*la nullità dell'accertamento*" per mancanza della sottoscrizione e delle altre indicazioni di cui innanzi, nonché per difetto di motivazione, "*deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado*" (lo stesso dicasi in campo IVA rispetto agli artt. 56, 57 e 59 del DPR 633/72). **Parte della dottrina ritiene trattarsi di ipotesi di annullabilità, altra di ipotesi di nullità relativa.**



**Stante questa situazione occorre coordinare le regole dettate in campo amministrativo con quelle speciali dettate in campo tributario effettuando una verifica puntuale caso per caso.**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica

**INESISTENZA** (parte della dottrina ritiene che residui ancora come vizio gravissimo in campo tributario – trattasi di una sorta di nullità assoluta)

Trattasi della patologia più grave e radicale dell'atto frutto dell'elaborazione dottrinarica e giurisprudenziale amministrativistica.

**Un atto inesistente è un atto che presenta un tale grado di incompletezza o di anomalia rispetto al modello legale da non essere idoneo a produrre *ab origine* alcun effetto giuridico.**

Si tratta di un atto che per definizione si pone al di là di ogni preclusione o decadenza presentando un vizio talmente grave da non potersi sanare in alcun modo; ovvero di vizi dell'atto che ne impediscono la funzione tipica.

Trattasi ad es.: **(i)** dell'incompetenza funzionale; **(ii)** del difetto assoluto di attribuzione; **(iii)** della carenza assoluta di potere; **(iv)** della mancata individuazione del destinatario dell'atto; **(v)** dell'intestazione dell'atto ad un soggetto inesistente; **(vi)** dell'omessa notifica.

### EFFETTI

**L'ATTO INESISTENTE CONTA "0" – NON PRODUCE EFFETTI GIURIDICI – E' SEMPRE OPPONIBILE  
L'INEFFICACIA ASSOLUTA – IL GIUDICE E' TENUTO ANCHE D'UFFICIO IN OGNI STATO E GRADO DEL  
PROCESSO A DICHIARARE CHE L'ATTO INESISTENTE E' SOLO UN "ECTOPLASMA"**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

## **NULLITA'**

Anche in campo tributario le ipotesi di nullità devono ritenersi strettamente e tassativamente limitate a quelle previste dall'art. 21 *septies*, primo comma della L. 241/1990. **E' nullo, quindi, l'atto che:**

- ✧ manca degli elementi essenziali;
- ✧ è emesso da soggetto cui la legge non riconosce il potere di adozione di quell'atto;
- ✧ viola o elude il giudicato;
- ✧ negli altri casi stabiliti dalla legge.

## **EFFETTI**

**La disciplina delle nullità amministrative vengono derogate dalle norme tributarie che hanno carattere speciale. N.B.: Si rende necessaria una verifica di tipo casistico.**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

## **LA TRIPARTIZIONE DELLE NULLITÀ**

### **LE NULLITÀ ASSOLUTE**

In base al nuovo **art. 21 septies** è nullo l'atto ... *“negli altri casi stabiliti dalla legge”*.

Queste fattispecie sono piuttosto rare.

Ad esempio, l'emissione della cartella di pagamento senza l'emissione dell'avviso bonario previsto a pena di nullità dall'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente.

## **EFFETTI**

**In questi casi il provvedimento impositivo sarà impugnabile secondo il regime proprio degli atti nulli e cioè mediante azione dichiarativa slegata dai termini di decadenza e l'invalidità può essere rilevata di ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo indipendentemente dalla circostanza che il contribuente l'abbia eccepito.**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

## **LA TRIPARTIZIONE DELLE NULLITA'** **LE NULLITA' RELATIVE (Il difetto di motivazione)**

Alla carenza di motivazione la legge riconnette l'invalidità dell'atto *sub species nullitatis*. Ma la nullità in questione non si può classificare assoluta perché esiste una norma specifica di carattere speciale che – come già detto - dispone il contrario ( art. 61, comma 2 del DPR 600/73).



### **EFFETTI**

**I vizi elencati dall'art. 61 comma 2° non possono essere rilevati d'ufficio dal giudice e l'eccezione deve formare oggetto di specifico motivo di ricorso da proporre nel termine decadenziale di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento (salvi i maggiori termini dovuti ad eventuale accertamento con adesione, sospensione feriale dei termini o in caso di reclamo)**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

## **LA TRIPARTIZIONE DELLE NULLITA'** **LE NULLITA' MISTE (L'applicazione delle sanzioni)**

L'art. 16, comma 2° del D. Lgs. 472/1997 stabilisce che **l'atto di contestazione delle sanzioni** (sia esso contestuale all'avviso di accertamento o atto autonomo) deve contenere " .... *l'indicazione, **a pena di nullità, (i) dei fatti attribuiti al trasgressore (ii) degli elementi probatori, (iii) delle norme applicate; (iv) dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni; (v) della loro entità; (vi) dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni....***"

### **EFFETTI**

**La mancanza o l'insufficienza nell'atto degli elementi indicati nella norma conduce alla nullità assoluta !!!**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

## LA TRIPARTIZIONE DELLE NULLITA'

### **LE NULLITA' MISTE (L'applicazione delle sanzioni - segue)**

L'art. 5 del D. Lgs. 472/1997, invece, dispone che: *“Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa ...”*.

In pratica per applicare una misura punitiva tributaria occorre necessariamente che: **(i)** vi sia identità soggettiva tra l'autore della violazione e il percorso dalla sanzione; **(ii)** l'imputazione soggettiva dell'autore della violazione sia qualificata da dolo o almeno colpa.

Un vizio tipico dell'atto di contestazione, che esula dal citato art. 16, è l'omessa rappresentazione delle ragioni che inducono l'Agenzia ad applicare la sanzione sotto il profilo dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa.

## EFFETTI

**Questo vizio dell'atto non essendo previsto a pena di nullità scade a mera annullabilità che deve formare oggetto di apposita impugnazione e contestazione.**

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annulabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

### **L'ANNULLABILITA'**

La prima parte dell'art. 21 *octies* precisa che è annullabile il provvedimento impositivo “adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”.



#### **EFFETTI**

**L'annulabilità deve formare oggetto di apposita impugnazione e contestazione.**

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

### **L'ANNULLABILITA' (segue)**

#### **ECCESSO DI POTERE**

Questo vizio è presente **quando l'atto viene adottato per perseguire un interesse diverso dallo schema tipico suo proprio** (si parla anche di sviamento di potere). Nel diritto tributario le ipotesi sono rare visto che i provvedimenti impositivi sono sostanzialmente a contenuto vincolato.

Tra le ipotesi si ricorda l'atto di diniego di autotutela o l'equivalente silenzio – rifiuto, in cui è possibile ravvisare un cattivo uso o un uso illegittimo del potere di autoannullare il provvedimento fiscale invalido.

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

### **L'ANNULLABILITA' (segue)** **VIOLAZIONE DI LEGGE**

Trattasi di ipotesi diverse – sempre in applicazione del criterio di specialità – dei casi di nullità previsti dalla legge di cui innanzi.

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

### **L'ANNULLABILITA' (segue)** **L'INCOMPETENZA**

Nella giurisprudenza ante riforma del 2005 il vizio di incompetenza territoriale dell'Ufficio tributario era considerato una nullità insanabile.

Con la riforma, invece, integra il vizio meno grave dell'annullabilità.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)

### La prova di resistenza per gli atti annullabili

L'art. 21 *octies*, C. 2° dispone che : **“Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato ...”**.

In pratica i vizi dell'atto annullabile sono irrilevanti se in base ad una cognizione sommaria, emerge con evidente certezza che il contenuto provvedimentoale dell'atto – vizi o non vizi – non sarebbe comunque mutato.

Ad esempio: **(i)** l'incompetenza territoriale dell'Agenzia delle entrate che ha adottato il provvedimento è vizio irrilevante se il contenuto dispositivo è “palesamente” incontestabile; **(ii)** nel caso di omessa motivazione sull'elemento soggettivo della violazione fiscale emerge *ex actis* in maniera evidente (anche dagli atti di causa) l'atteggiamento doloso del contribuente perché, ad esempio, ha confessato.

**N.B.: Parte della dottrina ritiene non applicabile al diritto tributario questa fattispecie del secondo comma in quanto incompatibile con la specialità della disciplina tributaria ed in particolare con quella dello Statuto dei diritti del contribuente. (Così anche C.T.P. Cosenza sent. 19.03.2009)**

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

**Annullabilità, nullità ed inesistenza: l'applicabilità in campo tributario della disciplina amministrativistica (segue)**

### CRITERI GUIDA

Al fine di individuare un criterio in base al quale poter stabilire se un determinato vizio sia idoneo a dar luogo a mere irregolarità, ad annullabilità ovvero ad inesistenza o nullità insanabile dell'atto impositivo viziato, la dottrina ha creato un **criterio guida** che << ***sta nel ritenere invalidante la violazione di norme procedurali dettate a garanzia del "contribuente" e non invalidante la violazione di norme rispetto alla cui osservanza non sia configurabile alcun interesse del ricorrente*** >>.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## L'OBBLIGATORIETA' DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO TRA CONTRIBUENTE E AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

**Art. 6, commi 2 e 5, dello Statuto dei diritti del contribuente:**

*<< 2. L'amministrazione **deve informare il contribuente** di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.*

...

*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.>>.***

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### L'OBBLIGATORIETA' DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO TRA CONTRIBUENTE E AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (segue)

Nel resto della normativa interna non esistono norme specifiche, tranne quelle in merito al nuovo redditometro (comma 7 dell'art. 38 del DPR 602/73), che impongono l'obbligo del contraddittorio prima dell'emanazione di un avviso di accertamento.

Si ritiene, però, che questo sia un principio derivante direttamente dai principi costituzionali di **diritto alla difesa** (art. 24 della Costituzione) e di **legalità e imparzialità della Pubblica amministrazione** (art. 97 della Costituzione).

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## L'OBBLIGATORIETA' DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO TRA CONTRIBUENTE E AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (segue)

Con riferimento al principio del giusto procedimento, in **ambito comunitario** e di riflesso in ambito interno italiano visto che dette sentenze si applicano direttamente nell'ordinamento interno di ciascun stato membro, riveste molta importanza l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione europea che con la famosa sentenza del 18 dicembre 2008 (Causa C – 349/07 c.d. **sentenza Sopropè**) **ha reso essenziale la partecipazione del contribuente nei procedimenti nei quali l'Amministrazione possa procedere nei suoi confronti in maniera lesiva, permettendogli di far valere le proprie ragioni anticipando l'esercizio del diritto di difesa nella fase pre – contenziosa.**

I giudici europei, nella citata sentenza, hanno affermato 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”;
- “... **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”;
- “la regola secondo cui **il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata** ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”;
- “... **il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta**”.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto civile

Le norme generali sulle presunzioni sono contenute nel codice civile, ed in particolare nel capo IV ("*Delle presunzioni*"), titolo II ("*Delle prove*"), Libro VI ("*Della tutela dei diritti*").

L'art. **2727 c.c.** stabilisce che «*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*».

Il successivo art. **2728 c.c.** ("***Prova contro le presunzioni legali***") aggiunge che «*le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite*».

Infine, l'art. **2729 ("*Presunzioni semplici*")** dispone che «*le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni*».

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### LE PRESUNZIONI: Nel diritto civile (segue)

Le **presunzioni legali** sono quelle nelle quali il collegamento tra il fatto noto e il fatto ignorato è effettuato, o meglio, imposto, dalla legge stessa, la quale dunque dispensa da ogni prova chi se ne avvale.

Nell'ambito delle presunzioni legali, si deve poi ulteriormente distinguere tra le **presunzioni legali assolute** ("*iuris et de iure*"), contro le quali non è ammessa prova contraria e **presunzioni legali relative** ("*iuris tantum*") contro le quali, invece, la prova contraria è ammessa.

Le **presunzioni semplici** sono quelle nelle quali, al contrario, tale collegamento logico viene compiuto dal giudice, sulla base di una sua valutazione prudentiale.

### **LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario**

#### *Le presunzioni semplici*

Per le presunzioni semplici, con riferimento al diritto tributario, **i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio** e il relativo **onere grava sull'amministrazione finanziaria**, la quale ha, quindi, l'obbligo di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di **gravità, precisione e concordanza**.

L'Ufficio è tenuto a dimostrare la sussistenza di ulteriori elementi che possano servire a conferire il carattere della gravità, precisione e concordanza alla presunzione di maggior imponibile.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario

### *Le presunzioni semplici ( i requisiti)*

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che:

- ✓ **“gravi”** sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e, come tali, resistenti, alle possibili obiezioni;
- ✓ **“precisi”** sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa, altrettanto o più verosimile interpretazione;
- ✓ **“concordanti”** sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi.

La **Commissione tributaria centrale (sent. 2419/1994)** ha altresì evidenziato che il requisito della **“gravità”** è individuabile nella probabilità che il fatto presunto sia vero, quello della **“precisione”** nella certezza del fatto noto e quello della **“concordanza”** nella coerenza tra gli elementi posti alla base della rettifica.

La **Cassazione sez. trib.** ha più volte stabilito (sent. nn. 2700/1997; 9782/1999; 9884/2000) che anche un unico elemento presuntivo, purché particolarmente grave, univoco e coerente può soddisfare i requisiti dell'articolo 2729 del codice civile.

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

#### ***LE PRESUNZIONI SEMPLICISSIME***

Nella normativa tributaria esistono **due deroghe** (almeno con riferimento all'imposizione diretta) ai principi stabiliti dal codice civile.

**In presenza di violazioni particolarmente gravi** (articolo 39, comma 2, del D.p.r. 600/1973, per gli **accertamenti induttivi**, e articolo 41, comma 2, dello stesso D.p.r., per l'ipotesi di **omessa dichiarazione**) viene consentito all'amministrazione di effettuare la rettifica anche sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei caratteri di gravità, precisione e concordanza.

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### **LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)**

#### ***LE PRESUNZIONI LEGALI***

Le **presunzioni c.d. legali** sono quelle il cui valore probatorio è riconosciuto dalla legge e che **da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponibile addossando l'onere della prova contraria a carico del contribuente.**

Queste, come noto, a loro volta, possono essere **“assolute”** (per queste non è ammessa prova contraria) o **“relative”** (per queste è consentito al contribuente accertato di dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva).

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### **LE PRESUNZIONI LEGALI: casistica**

In materia di **accertamenti bancari**, l'art. 32 del DPR n. 600/1973, prevede una presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie prevedendo che ***“i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'art. 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'art. 18, comma 3, lett. b), del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni”***.

**Circa la prova contraria va segnalato un orientamento giurisprudenziale, abbastanza consolidato, secondo cui alla presunzione legale relativa basata sui prelievi e versamenti bancari va contrapposta una prova e non una presunzione semplice (cfr. Cass. Sent. n. 18016 del 9 agosto 2005).**

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### *LE PRESUNZIONI LEGALI: casistica*

Nell'ambito delle **presunzioni legali relative** rientrano alcune disposizioni dettate in tema di **residenza fiscale** che possono essere superate fornendo la prova contraria.

**L'art. 2, comma 2-bis, T.U.I.R.** prevede infatti che, **salvo prova contraria**, si considerano fiscalmente residenti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in stati o territori a fiscalità privilegiata.

**L'art. 73, comma 3 T.U.I.R.** per le persone giuridiche statuisce che si considerano residenti a fini fiscali, **salvo prova contraria**, i trust e gli istituti aventi caratteristiche analoghe aventi sede in stati o territori a fiscalità privilegiata in cui almeno uno dei disponenti o dei beneficiari del trust sia fiscalmente residente.

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

#### *LE PRESUNZIONI LEGALI: casistica*

**Presunzione di evasione per gli investimenti esteri non dichiarati** di cui all'art. 12 del D.L. 78/2009.

Tale norma ha stabilito che, ai soli fini fiscali, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione previsti dalla normativa sul monitoraggio fiscale, si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione salvo prova contraria fornita dal contribuente.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### *LE PRESUNZIONI LEGALI: casistica*

Per quanto concerne invece il **c.d. redditometro** (art. 38 del Dpr 600/73), dalle più recenti elaborazioni giurisprudenziali è in essere l'interpretazione volta ad assimilare tale metodologia accertativa agli studi di settore tanto da conferire alla medesima il valore di **presunzione semplice** e non legale.

La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 23554/2012 ha chiarito in modo assolutamente in equivoco che lo strumento redditometrico integra una presunzione semplice, attraverso la quale si perviene alla determinazione del **reddito complessivo presunto** del contribuente, mediante gli elementi indicativi di capacità contributiva (Così anche Cass. sent. n. 13289/2011 che in modo indiretto ha equiparato il redditometro agli studi di settore ed aveva stabilito che la presunzione ivi portata era di tipo semplice) .

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### **LE PRESUNZIONI LEGALI: casistica**

La collocazione degli **studi di settore** nell'ambito dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/1973 che, come noto, **fa riferimento alle presunzioni gravi, precise e concordanti** nell'ambito dell'accertamento analitico-induttivo, ha portato la giurisprudenza e la dottrina maggioritaria ad affermare la **loro natura di presunzioni semplici** in grado di non operare automaticamente in fase di accertamento.

La stessa **Agenzia delle Entrate**, che dapprima ha sostenuto la valenza di presunzione legale degli studi di settore, con la circolare **n. 5/E del 23 gennaio 2008** è ritornata sui suoi passi **affermando che gli studi di settore hanno valore di "presunzione semplice"** e che, pertanto, gli Uffici sono chiamati a verificare di volta in volta *"idoneità dello studio a cogliere l'effettiva situazione produttiva del contribuente"*.

**La natura di presunzione semplice degli studi di settore è stata definitivamente confermata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nn. 26635/2009; 26636/2009; 26637/2009; 26638/2009.**

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

#### **LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE**

La presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base azionaria.

Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità *“nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione per essere stati invece accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti”* (da ultimo Cass. 20721/2010).

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### **LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)**

#### ***LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE***

##### **Utilizzo del valore, determinato ai fini del Registro, per le Imposte Dirette.**

Un'altra presunzione “**di fonte giurisprudenziale**”, attiene, in tema di accertamento del reddito, il valore attribuito al bene venduto (azienda, immobile, ecc.) sulla base di quanto determinato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro.

Sul punto, ormai, i giudici di legittimità, di norma, sono orientati a ritenere legittimo l'utilizzo da parte dell'amministrazione del dato presuntivo desunto ai fini del registro per la determinazione della plusvalenza ai fini dei redditi. **Resta a carico del contribuente l'onere di provare un diverso valore di mercato dell'azienda o dell'immobile** (Vedasi la recente Cass. ord. n. 10552/2010).

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### ***LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE***

La prova della buona fede dell'acquirente per la detrazione IVA (frodi carosello).

Se l'amministrazione sospetta della veridicità dell'esistenza del fornitore (ovvero egli non abbia assolto agli obblighi fiscali), per detrarre l'Iva il contribuente deve provare la buona fede del proprio comportamento.

Sul punto, la **Corte di Cassazione fino al 2011**, nella maggioranza degli interventi, aveva stabilito che fosse **a carico dell'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare l'insussistenza delle operazioni contestate** (Cassazione, n. 2692 del 4 febbraio 2011, n. 24201 del 26 settembre 2008, n. 21317 del 6 ottobre 2009, n. 17572 del 29 luglio 2009, n. 8478 del 9 aprile 2010, n. 15395 dell'11 giugno 2008, n. 1023 del 18 gennaio 2008, n. 21953 del 19 ottobre 2007, n. 18710 del 23 settembre 2005).

Successivamente, dall'inizio del 2012, la Cassazione ha mutato orientamento, e sono state emesse pronunce che legittimano i recuperi a tassazione dell'Ufficio basati anche su elementi meramente indiziari sostenendo che l'unica possibilità di difesa per il contribuente è di dimostrare la propria buona fede e, quindi, l'estraneità a qualsiasi coinvolgimento in comportamenti illegittimi.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### ***LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE***

La prova della buona fede dell'acquirente per la detrazione IVA (frodi carosello). *Segue*

Si ricorda, in primo luogo, che l'articolo 1147 c.c. prevede che la buona fede è presunta!!!

La **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** (Sentenze della Corte di Giustizia del 6 dicembre 2012 – causa C-285/11 e del 21 giugno 2012, nelle cause C-80/11 e C-142/11) ha chiarito che **spetta all'Ufficio dare dimostrazione della malafede del contribuente**: solo ove si raggiunga tale prova quest'ultimo dovrà quindi dimostrare la propria buona fede, che pertanto si presume in assenza di elementi contrari forniti dall'Amministrazione.

In particolare la Corte di giustizia ha ritenuto non solo necessario che venga dimostrata l'inesistenza dell'operazione sottesa alla fattura contestata, ma anche che il contribuente fosse consapevolmente partecipe della frode fiscale: *<<Dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura>>*.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE

#### ***La condotta antieconomica: la posizione dell'A.F.***

Gli uffici considerando antieconomiche determinate scelte imprenditoriali, provvedono, di frequente, a rettificare la dichiarazione del contribuente interessato, in base al principio secondo cui, chiunque svolga un'attività economica è indotto a ridurre i costi o a massimizzare i ricavi, a parità di tutte le altre condizioni.

**L'Agenzia nel 2008** con una **nota interna (nr. 55440)** ha segnalato agli uffici che i comportamenti palesemente antieconomici posti in essere dai contribuenti possono configurarsi sia con l'eccessività di componenti negativi, sia con l'immotivata compressione di componenti positivi di reddito.

**Secondo l'Agenzia** (confortata in realtà dalla più recente giurisprudenza) in sede di contestazione e in particolare sotto il profilo dell'iter logico argomentativo, a fronte di una condotta ritenuta antieconomica rilevata dall'ufficio, **corrisponde un ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente** il quale, ove non riesca a giustificare la propria (apparentemente irrazionale) condotta, si vede riprendere a tassazione il componente negativo di reddito dedotto (o parte di esso), ovvero il componente positivo di reddito non dichiarato (o parzialmente dichiarato).

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE

#### ***La condotta antieconomica: la posizione dell'A.F. (segue)***

**Nella formulazione dei rilievi gli uffici secondo la direttiva 55440 devono osservare il seguente iter:**

- ✧ evidenziazione del costo/ricavo che si ritiene anomalo/abnorme rispetto all'attività d'impresa;
- ✧ illustrazione dei motivi per i quali la condotta dell'impresa assume connotati di antieconomicità, non compatibili con l'andamento della normale gestione;
- ✧ individuazione della (ritenuta) corretta entità del costo deducibile o del ricavo effettivamente tassabile, utilizzando i dati di fatto e gli elementi a disposizione dei verificatori in modo da ricondurre i citati componenti di reddito ad un carattere di normalità, secondo le peculiari caratteristiche del soggetto sottoposto a controllo;
- ✧ attivazione di uno specifico contraddittorio con il contribuente volto a comprendere l'economicità o meno dell'operazione esaminata e le correlate conseguenze tributarie, in tale contesto viene attentamente valutato se le operazioni sono avvenute all'interno di un gruppo societario o di un medesimo centro d'interesse economico;
- ✧ al termine del contraddittorio l'Ufficio esporrà le argomentazioni fornite dalla parte e le ragioni che inducono l'Ufficio a non considerarle totalmente o parzialmente idonee a giustificare l'economicità dell'operazione, con evidenziazione della motivazione nell'atto di accertamento;
- ✧ valorizzazione delle argomentazioni della giurisprudenza e della dottrina favorevoli alla rettifica di ricavi o costi, sulla base di considerazioni che attengono alla congruità, cioè alla dimensione quantitativa del componente di reddito;
- ✧ formalizzazione del rilievo in base all'art. 39, I comma, lett. d) del D.P.R. n. 600/73, evidenziando coerentemente come non venga posta in discussione la complessiva attendibilità delle scritture contabili, ma l'infedele rappresentazione fiscale di una o più operazioni analiticamente contestate.

La direttiva ricorda infine che i rilievi sull'antieconomicità comportano anche il recupero dell'IVA sui maggiori componenti positivi di reddito (IVA dovuta) o minori componenti negativi di reddito (IVA indebitamente detratta).

## Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

### LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

#### LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE

##### La condotta antieconomica: la posizione della giurisprudenza

I giudici di legittimità hanno ritenuto che rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e in dichiarazione e la rettifica di quest'ultima anche se non ricorrono irregolarità nella contabilità e negli atti di impresa, con conseguente negazione della deducibilità di costi che appaiono sproporzionati ai ricavi.

In questi casi si è posto, a carico dell'imprenditore, l'obbligo di conformarsi al principio della massima economicità dei suoi comportamenti giungendo, in estrema sintesi, alla conclusione che in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva (*ex pluris* vedasi Cass. sent. n. 8600/ 2006).

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE

#### La condotta antieconomica: la posizione della giurisprudenza (segue)

In base a questo orientamento pro - fisco, la Suprema Corte ha di fatto individuato un principio generale che fonde la norma tributaria del valore normale con il principio civilistico dell'economicità dell'attività d'impresa, secondo cui **i costi non allineati al valore normale sono antieconomici e non possono essere dedotti.**

Una volta attribuita valenza "*presuntiva*" al fenomeno antieconomico, **spetta al contribuente "smentire" la validità della presunzione, fornendo al Fisco elementi idonei per sostenere la deducibilità dei costi sostenuti.**

**Cassazione 1821/01:** il contribuente trasportava continuamente piccoli quantitativi di beni (scarpe) alla ditta acquirente, che poteva invece eseguire in un unico trasporto, il tutto suffragato da dubbi di alterazione dei documenti di trasporto.

**Cassazione 10802/02:** Deduzione dei costi per il noleggio di natanti ed autoveicoli che la controllante società acquistava dalle proprie controllate, per poi noleggiarli ad esse.

**Cassazione 7680/02:** Il canone annuo di locazione di un appartamento, di proprietà di una società, ubicato in un'importante città turistica, veniva dichiarato in lire 1.200.000 annui (!) e sulla base della quantificazione operata dall'Ente Provinciale per il Turismo, veniva rettificato.

# Le tipologie generali di vizi dei provvedimenti tributari

## LE PRESUNZIONI: Nel diritto tributario (segue)

### LE PRESUNZIONI DI FONTE GIURISPRUDENZIALE

#### La condotta antieconomica: la posizione della giurisprudenza (segue)

Con le sentenze nn. 24957/2010 e 6599/2002 la **Cassazione ha negato il potere di sindacabilità delle scelte dell'imprenditore.**

Si sostiene in sostanza che in materia di inerenza a fini impositivi rileva tendenzialmente il profilo della "*qualità*" del costo piuttosto che quello della "*quantità*", proprio perché **l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà di impostare la sua strategia d'impresa.**

Secondo questa giurisprudenza "*... il costo è inerente se serve a produrre ricavi; una volta accertata questa qualità del costo, è abbastanza difficile potere dire (senza scivolare in una zona grigia, tendenzialmente molto discrezionale) in quale misura esso è deducibile o meno, tranne che non vi sia una indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese*".

## SECONDA PARTE

### **Controlli automatici e formali:**

- ✧ i casi tassativi di iscrizione diretta a ruolo;
- ✧ contraddittorio preventivo e avviso bonario.

### **I vizi legati alla sottoscrizione degli atti impositivi:**

- ✧ sottoscrizione avvisi di accertamento;
- ✧ sottoscrizione cartelle di pagamento;
- ✧ sottoscrizione ruolo;
- ✧ sottoscrizione intimazione di pagamento;
- ✧ sottoscrizione atto impositivo;
- ✧ sottoscrizione atti tributi locali;
- ✧ la firma elettronica.

### **I vizi legati alla sottoscrizione degli atti processuali:**

- ✧ i soggetti legittimati.

## Controlli automatici e formali

### LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA

Tra la fase di presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e quella di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria si innesta l'attività di liquidazione automatica delle imposte che è un **esame che non comporta valutazioni di merito** in quanto è strumentale alla verifica dell'esattezza numerica dei risultati della dichiarazione.

Infatti, ai sensi dell'art. **36 bis del DPR 600/73**, l'Amministrazione finanziaria procede **entro l'inizio del termine di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo** e avvalendosi di **procedure automatizzate** << *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*>>

### ***La natura giuridica dei termini***

Ai sensi dell'art. *36 bis* i controlli sono effettuati entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo.

Per l'art. 154 c.p.c. se il termine ordinatorio non viene prorogato diviene "canzonatorio".

L'art. **28 della L. 27.12.1997 n. 449**, però, ha chiarito che il suddetto **termine** avendo carattere **ordinatorio** non è stabilito a pena di decadenza.

La **Corte di Cassazione con la sentenza a SS.UU. n. 21498 del 12.11.2004** ha definito detto **termine come avente natura meramente esortativa** e la **Corte di Cassazione con la sentenza n. 8055 del 04.04.2013** ha riconfermato che l'art. 154 c.p.c. non si applica all'art. 36 bis.

# Controlli automatici e formali

## LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA *(segue)*

### ***La tassatività delle ipotesi***

#### **Il controllo automatico verte su:**

- ✧ errori materiali o di calcolo;
- ✧ errori nel riporto delle eccedenze;
- ✧ riduzione detrazioni;
- ✧ riduzione deduzioni;
- ✧ riduzione crediti d'imposta;
- ✧ tempestività di versamenti ritenute.

La **Corte Costituzionale** con l'ordinanza n. 430 del 07.04.1988 respingendo l'eccezione di incostituzionalità della norma ha chiarito che tale procedura << è operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un **mero riscontro cartolare**, nei **casi eccezionali e tassativamente** indicati dalla legge>> e <<la **mancanza di ogni valutazione giuridica ... rende contezza della razionalità della disposizione impugnata** >>.

Per la **Corte di Cassazione** (sent. nn. 6517/2009, 21349/2012, 4539/2013 ) l'attività di liquidazione automatica è **tassativamente circoscritta** alle ipotesi contemplate dall'art. 36 *bis*, dovendo la maggiore imposta scaturire *ictu oculi* dalle irregolarità formali della dichiarazione.

Per la **Commissione Tributaria Centrale** (sent. 733 del 16.03.1994) **non è consentita interpretazione analogica** o estensiva delle fattispecie previste dalla norma.

## Controlli automatici e formali

### LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA *(segue)*

#### *La tassatività delle ipotesi (segue)*

La **giurisprudenza** ha precisato che **non rientrano** nell'ambito applicativo del 36 *bis* le valutazioni circa:

- ✓ l'esistenza del diritto all'esenzione decennale per l'industrializzazione del Mezzogiorno (CTC 7153/89);
- ✓ la qualificazione dell'attività svolta dal contribuente come reddito di lavoro autonomo o d'impresa (CTC 1310/1990 e Cass. 21176/2008);
- ✓ il disconoscimento di un regime fiscale agevolato quale l'assegnazione a soci di beni immobili non strumentali all'esercizio dell'impresa (Cass. 21178/2008);
- ✓ la sussistenza di un regime agevolativo (caso rivalutazione beni d'impresa) – (Cass. 5464/2008);
- ✓ la correttezza dell'imposta applicata ai fini IRAP (CTR Venezia, 3/2009);
- ✓ il credito d'imposta per l'incremento occupazionale (CTR Ancona 13/2012);
- ✓ il disconoscimento di un credito d'imposta derivante dalla dichiarazione dell'anno precedente che era stata omessa (Cass. 5318/2012 e 17754/2012).

# Controlli automatici e formali

## LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA *(segue)*

### Il procedimento è il seguente:

- ✧ liquidazione automatica della dichiarazione;
- ✧ invio della “comunicazione bonaria”;
- ✧ eventuale contraddittorio;
- ✧ iscrizione a ruolo delle somme;
- ✧ notifica della cartella di pagamento da parte dell’Agente della riscossione.

**N.B.:** A seguito dell’entrata in vigore degli accertamenti esecutivi e ai sensi dell’art. 29, c° 1, lett. h) del DL 78/2010 lo schema procedimentale verrà modificato.

### Il valore dei dati risultanti dalla liquidazione

Ai sensi del comma 4° dell’art. 36 *bis* i << *dati contabili risultanti dalla liquidazione ... si considerano a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente o dal sostituto d’imposta*>>.

Il **Ministero delle finanze** con la circolare n. 7 del 30.04.1977 ha precisato che gli errori materiali o di calcolo devono essere corretti anche nell’interesse dei contribuenti.

## Controlli automatici e formali

### LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA (*segue*)

#### La liquidazione anticipata

Ai sensi del comma 2 *bis* dell'art. 36 *bis* l'Amministrazione finanziaria può effettuare un controllo automatico anche prima della presentazione della dichiarazione annuale rispetto alla tempestività dei versamenti in acconto e a saldo delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Questa possibilità è condizionata alla **sussistenza di un concreto pericolo per la riscossione** ovvero quando sia ragionevole presumere da parte dell'Ufficio che vi sia la possibilità di perdere il proprio credito a causa della particolare situazione debitoria del contribuente (vedasi indagini per emissione di fatture false e pendenza di procedure esecutive).

Vedasi Circ. Agenzia entrate n. 10 del 13.03.2006.

# Controlli automatici e formali

## LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA (*segue*)

### La comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario)

L'iscrizione a ruolo è preceduta da **una comunicazione/avviso bonario**. Ciò accade:

- ✧ nell'ambito delle procedure di **liquidazione e di controllo formale della dichiarazione**, di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR n. 600/73, nonché dell'art. 54-*bis* del DPR n. 633/72. La relativa disciplina è integrata dagli artt. 2, 3 e 3-*bis* del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462;
- ✧ con riguardo alla liquidazione dell'imposta dovuta sui **redditi soggetti a tassazione separata** (art. 1, comma 412, L. 30 dicembre 2004, n. 311).

La **funzione** di tale comunicazione è **composita**. Dall'esame degli artt. 2 e 3 dl D.lgs. n. 462/97, si può affermare che la comunicazione serve a:

- ✧ **sollecitare** la comunicazione di informazioni rilevanti alla liquidazione/controllo;
- ✧ **evitare** la reiterazione degli errori;
- ✧ consentire l'adempimento spontaneo potendo fruire dell'**abbattimento delle sanzioni** (ad 1/3 o ai 2/3, a seconda dei casi) e del pagamento rateale (art. 3-*bis* D.Lgs. n. 462/97).

# Controlli automatici e formali

## LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA *(segue)*

### La comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario) - *segue* -

In merito all'art. 36 bis, il comma 3° prevede espressamente che quando dai controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, **l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente.**

La valenza della norma è ulteriormente rafforzata dallo Statuto dei diritti del contribuente:

### **Art. 6, commi 2° e 5°, dello Statuto dei diritti del contribuente:**

*<< 2. L'amministrazione **deve informare il contribuente** di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il **mancato riconoscimento di un credito** ovvero **l'irrogazione di una sanzione**, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.*

...

*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.>>.***

Ai fini di un'interpretazione sistematica si veda anche la sentenza del 18 dicembre 2008 (Causa C – 349/07 c.d. **sentenza Sopropè**) e principi costituzionali di diritto alla difesa (art. 24 della Costituzione) e di legalità e imparzialità della Pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione).

## Controlli automatici e formali

### LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA (*segue*)

La comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario) - *segue* –

***La giurisprudenza di legittimità sull'obbligo di comunicazione di irregolarità***

Considerato che l'art. 6, comma 5° dello Statuto dei diritti del contribuente, prevede espressamente la nullità degli atti emanati senza previa notifica dell'«avviso bonario» **solo se sussistono «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione»**, la **giurisprudenza di legittimità** è costante nel ritenere che nel caso di omessi versamenti sia esclusa la nullità della cartella di pagamento per omissione del c.d. avviso bonario (Cass. 20633/2009; Cass. 17396/2010; Cass. 22035/2010; Cass. 24048/2011; Cass. 7329/2012; Cass. 8137/2012; Cass. 13343/2012; Cass. 3366/2013; Cass. 10368/2013).

In particolare gli Ermellini, con la **sentenza n. 13343 del 26 luglio 2012** hanno affermato che la cartella esattoriale emessa in esito al controllo automatizzato sulla dichiarazione è **lecita senza la notifica dell'avviso bonario, ma solo se tale dichiarazione non contiene errori. Se invece vi sono errori, la cartella esattoriale produce effetti solo se l'avviso bonario viene notificato** al contribuente interessato. Quindi in sostanza, la cartella esattoriale è nulla se non viene notificato al contribuente l'avviso bonario quando, dal controllo automatizzato sulla dichiarazione, emergono errori.

# Controlli automatici e formali

## LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA *(segue)*

La comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario) - *segue* –

***La giurisprudenza di legittimità sull'obbligo di comunicazione di irregolarità ovvero di adeguata motivazione della cartella emessa ai sensi dell'art. 36 bis***

La **Corte di Cassazione** però con una serie di sentenze recentissime, oltre a quelle emesse rispetto agli accertamenti standardizzati come gli studi di settore, ha espresso un orientamento più “tutelante” dei diritti del contribuente:

- ✧ con la sentenza **n. 15188 del 18.06.2013** la Corte di Cassazione ha affermato **la nullità della cartella di pagamento** emessa ai sensi dell'art. 54 del DPR 633/72 **che non reca indicazioni atte a consentire al destinatario l'agevole identificazione della causale delle somme pretese** (così anche Cass. 4516/2012);
- ✧ con l'ordinanza **n. 17845 22.07.2013** la Corte di Cassazione sostiene che **l'“incertezza” evidenziata dalla contribuente, e “connaturata alla impossibilità di attribuire effettività ai risultati del riscontro”, viene ritenuta fondata, e tale da rendere “necessario” l'“avviso bonario”;**
- ✧ con la recentissima **ordinanza n. 20211 del 03.09.2013** la Corte di Cassazione ha precisato ancora una volta che in ipotesi di liquidazione di imposta ai sensi dell'art. 36 bis del DPR 600/73 o dell'art. 54 del DPR 633/72, la cartella di pagamento costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere adeguatamente motivata. Si può parlare di motivazione adeguata quando l'atto di riscossione contiene indicazioni sufficienti a consentire al contribuente l'agevole identificazione della causale delle somme pretese dall'Ufficio finanziario, **non costituisce adeguata motivazione di una pretesa fiscale l'indicazione “omesso o carente versamento”** .

## Controlli automatici e formali

### LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA *(segue)*

La comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario) - *segue* –

*La giurisprudenza di merito e legittimità sull'obbligo di comunicazione di irregolarità*

I **giudici di merito**, in alcune occasioni, si sono espressi dichiarando la nullità delle cartelle di pagamento non precedute dal c.d. avviso bonario (CTP Milano 163/2006; CTP Potenza 261/2007).

Nel **merito** si rilevano sentenze che hanno **annullato le cartelle** di pagamento per la **mancata dimostrazione** da parte degli Uffici dell'invio dell'avviso bonario (così CTR Bari, 16/2007) ovvero per vizi di notifica dell'invio dell'avviso (CTP Milano 299/2007).

Si ricorda anche quella giurisprudenza di merito che ha precisato che il mancato invio dell'avviso bonario **fa venire meno il diritto all'Agente della riscossione di esigere l'aggio** (CTP Bari, 51/2010 e CTR Roma 42/2011; CTP Genova 25/2013), ovvero **gli interessi e le sanzioni** (in tal senso Cass. 21854/2011).

## Controlli automatici e formali

### LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA *(segue)*

#### La comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario) - *segue* – *L'impugnazione dell'avviso bonario*

Si riteneva, abbastanza pacificamente, che la comunicazione in oggetto **non costituisca un atto impugnabile**, in quanto atto a valenza meramente endoprocedimentale. Eventuali vizi potevano/dovevano quindi essere portati innanzi al giudice tributario solo in sede di impugnazione del ruolo. (Così anche Ris. Ag. entrate n. 110 del 22.10.2010).

#### **Sennonché tale soluzione è recentemente cambiata.**

Si è infatti affermato che **anche la comunicazione di irregolarità** ex art. 36 bis, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, tale per cui non è necessario per il contribuente attendere la successiva cartella di pagamento, **è immediatamente impugnabile** (Cass. n. 7344 dell'11 maggio 2012 e CTP Milano, 18.06.2013 n. 118.)

N.B.: Trattasi di atti ad impugnazione facoltativa la cui conseguenza è che il contribuente può non impugnare senza incorrere in decadenze e preclusioni (vedasi giurisprudenza di Cassazione sulla TIA).

# Controlli automatici e formali

## IL CONTROLLO FORMALE

Ai sensi dell'art. 36 ter comma 1° del DPR 600/73 l'Amministrazione finanziaria procede ***“entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni”***.

In pratica dopo aver proceduto alla liquidazione automatica, gli Uffici procedono al c.d. controllo formale delle dichiarazioni. Anche questa attività amministrativa è di tipo “ridotto”.

### **Il procedimento è il seguente:**

- ✧ controllo formale dell dichiarazione;
- ✧ invio della comunicazione bonaria;
- ✧ eventuale contraddittorio;
- ✧ iscrizione a ruolo delle somme;
- ✧ notifica della cartella da parte dell'Agente della riscossione.

**N.B.:** Anche per questi tipi di controllo in virtù del disposto di cui all'art. 29 comma 1° lett. h) del DL 78/2010 lo schema procedimentale verrà modificato.

# Controlli automatici e formali

## IL CONTROLLO FORMALE

### *La finalità.*

Ai sensi dell'art. 36 ter l'Agenzia delle entrate può, senza pregiudizio per l'ulteriore azione accertatrice:

- ✧ escludere detrazioni non spettanti;
- ✧ escludere deduzioni non spettanti;
- ✧ escludere ritenute d'acconto;
- ✧ determinare crediti d'imposta;
- ✧ liquidare una maggiore imposta;
- ✧ correggere gli errori materiali o di calcolo.

La **Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 68 del 16.07.2001** ha precisato che, a seguito dell'esame documentale, l'Ufficio *“deve procedere alla rettifica della dichiarazione anche nell'ipotesi in cui emerga un rimborso a favore”* del contribuente.

# Controlli automatici e formali

## IL CONTROLLO FORMALE

### *Ambito di applicazione.*

La procedura di controllo formale **“è diretta alla verifica della correttezza degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione ... attraverso un riscontro documentale finalizzato a comprendere la spettanza degli elementi che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta dal contribuente”** (così Circ. Ag. Entrate 68/2001).

L'Amministrazione finanziaria deve **“astenersi dall'effettuare interventi rettificativi al di fuori delle fattispecie espressamente previste dalla norma”** e qualora nel corso della procedura emergano elementi sintomatici di evasione, essa deve attivare la fase di controllo sostanziale (così Circ. Ag. Entrate 68/2001).

In base a quanto innanzi la **giurisprudenza** ha dichiarato la nullità delle cartelle di pagamento derivati da procedure illegittimamente utilizzate:

- ✧ al fine di disconoscere oneri relativi ad interessi passivi su mutui ipotecari e su interventi di recupero edilizio (CTR Bologna, 40/2008);
- ✧ per contestare lo scomputo di ritenute in violazione della competenza fiscale (CTR Torino, 37/2010);
- ✧ la possibilità di escludere la deduzione di oneri non previsti dall'art. 10 del TUIR **“può essere esercitato solo allorquando l'indeducibilità dei predetti oneri si a desumibile ictu oculi dal controllo formale dell dichiarazione (e dell'allegata documentazione) da cui emerga che il titolo è diverso da quello previsto per legge, e non anche quando tale indeducibilità sia ricavabile dall'interpretazione di detta documentazione o della norma giuridica”** (Cass. 7493/2009, 14019/2007)

### IL CONTROLLO FORMALE

#### *Le differenze con la liquidazione automatica.*

La liquidazione automatica prevede un **esame cartolare delle dichiarazioni**, mentre il controllo formale si estende ad un riscontro documentale di determinate “voci” della dichiarazione.

Il controllo formale è **strumentale alla verifica della conformità dei dati esposti in dichiarazione** a quelli:

- ✧ desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta;
- ✧ forniti da enti previdenziali e banche.

# Controlli automatici e formali

## IL CONTROLLO FORMALE

### ***La competenza e le categorie di soggetti sottoposti a verifica.***

A differenza che per i controlli automatizzati i controlli formali vengono eseguiti dagli Uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria ovvero dagli *“Uffici locali ... nel cui ambito territoriale è il domicilio del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione”* (Circ. Ag. Entrate n. 68/2001).

L'attività di controllo, poi, non riguarda tutti i contribuenti, ma solo i soggetti emergenti dai criteri selettivi fissati di volta in volta.

Per i contribuenti con volume d'affari superiore a 100 milioni di euro l'attività di controllo formale è demandata ad apposite strutture individuate in base ad un regolamento.

### IL CONTROLLO FORMALE

#### *La natura giuridica dei termini*

L'art. 28 della L. 449/1997 nel sancire il carattere ordinatorio dei termini previsti per la liquidazione automatica ex art. 36 *bis*, nulla dispone in merito al controllo formale.

***UBI LEX VOLUIT DIXIT, UBI NOLUIT TACUIT ?***

# Controlli automatici e formali

## IL CONTROLLO FORMALE

### *Il procedimento*

L'art. 36 *ter* stabilisce che *“il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato ... a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi”*.

La **mancata produzione di documenti** comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/97 dovuta per l'inottemperanza a ogni tipo di richiesta degli Uffici.

L'inadempienza non dovrebbe comportare la preclusione di cui all'art. 32 comma 4 del DPR 600/73 secondo cui i documenti non adottati in sede di controllo non possono essere utilizzati successivamente, né in sede amministrativa né in sede contenziosa.

## IL CONTROLLO FORMALE

### *L'avviso bonario*

Il mancato invio dell'avviso bonario è causa di nullità della successiva cartella di pagamento (vedasi giurisprudenza richiamata per l'art. 36 bis).

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

### **Art. 42, D.P.R. 600/73 (Avviso di accertamento):**

1. *Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di **avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.***

2. <<.....>>

3. ***L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo.***

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

### La condizione soggettiva del sottoscrittore:

- ✧ direttore ufficio
- ✧ impiegato della carriera direttiva all'uopo delegato

Il direttore di **nona qualifica** funzionale ora appartiene **all'area C3** ( in tal senso vedasi Cass. Lav. 22/04/2011 n. 9313 e Circolare 235/E del 08.08.1997 emessa dalla Dir. AA.GG. e Cont. Trib.).

Per verificare la qualifica C3 occorre vedere l'art. 17, comma 1 bis, del D.Lgs. 165/2001 che disciplina i requisiti delle deleghe che nell'Ambito dell'amministrazione finanziaria possono essere rilasciate ai dirigenti.

Al comma *1 bis* è stabilito che i dirigenti per ragioni di ufficio possono rilasciare **deleghe scritte, motivate ed a tempo**.

L'art. 1 del D.Lgs. 165/2001 dice espressamente che **la norma si applica anche alle Agenzie** di cui al D.Lgs. 300/99, quindi vi rientrano espressamente anche le Agenzie fiscali.

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

### *La delega di firma*

Nella **delega di firma** (e non di funzioni) l'organo delegante mantiene la piena titolarità dell'esercizio del proprio potere e **delega ad altri soltanto il compito di firmare atti di esercizio dello stesso potere**, con la conseguenza che l'atto firmato dal delegato resta imputato all'organo delegante (in tal senso Cass. n. 6882/2000 e n. 6113/2005).

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

In caso di atto sottoscritto da un **delegato** si può contestare la carenza di firma e/o di potere in capo al soggetto che ha sottoscritto.

**L'Ufficio ha l'obbligo di depositare la delega** e dimostrare l'esistenza del potere.

**N.B.: Occorre verificare:**

- ✧ se la delega è stata rilasciata prima dell'emissione dell'avviso di accertamento (occorrono protocollo e data);
- ✧ la motivazione della delega;
- ✧ la durata, che non può essere infinita;
- ✧ che il soggetto che riceve la delega è un dirigente.

### **WARNINGS:**

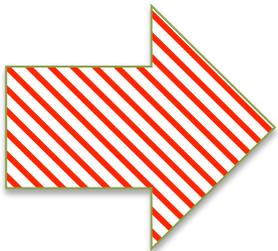
La delega può essere anche un semplice **ordine di servizio**, chiaro e portante i requisiti di cui innanzi.

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

La delega è un atto **a valenza esterna** (Cass. , sez. trib., sent. 13512/2011).

L'atto di accertamento può essere sottoscritto anche dal **“reggente”** (art. 20 del D.P.R. n.266/87), cioè dal capo dell'Ufficio così come individuato ed indicato attraverso provvedimenti amministrativi di organizzazione degli uffici (Cass. n. 6836/1994).

Per la Cassazione il **Capo Ufficio può non essere un dirigente**, mentre il **delegato lo deve essere necessariamente** (Cass. 10/07/2013 n. 17044)



*A mio avviso la delega dovrebbe essere allegata fin da subito all'avviso di accertamento perché ha valenza esterna ed anche alla luce dell'art. 7, comma 1° dello Statuto dei diritti del Contribuente.*

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

### *La vicenda della “norma salva dirigenti”.*

Il **TAR Lazio** con la **sentenza n. 6884 del 01.08.2011** ha ritenuto **invalide tutte le nomine di dei dirigenti dell’Agenzia delle entrate** per un vizio derivante dal fatto che non è stato esperito nessun concorso pubblico.

Il **Consiglio di Stato** con l’**ordinanza n. 5199 del 29.11.2011** tenuto conto del pericolo derivante dalla questione **ha sospeso l’esecuzione della Sentenza del TAR.**

Con l’art. 8, comma 24 del D.L. 16/2012 (Salva Italia) il legislatore ha previsto che le **Agenzie fiscali sono autorizzate ad espletare le procedure concorsuali entro il 31.12.2013** e nelle more sono salvi gli incarichi già affidati.



**N.B. Alcune sentenze hanno già accolto la tesi del TAR Lazio ed hanno ritenuto invalidi gli atti sottoscritti da soggetti nominati e non vincitori di concorso pubblico (CTP Messina n. 128/2013; CTP Lecce n. 354/2013).**

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

***La questione dell'atto amministrativo "salvo" anche se non sottoscritto perché è certa la provenienza.***

La Cassazione sul punto con una recentissima ordinanza (sez. 6 Trib., 06.02.2013, n. 2808) ha finalmente chiarito che **il fatto notorio derogando al principio dispositivo e al contraddittorio deve essere inteso in senso rigoroso e non rientra nella fattispecie dell'atto notorio la sottoscrizione degli atti impositivi**, superando il precedente orientamento contrario di cui alle sentenze nn. 4991/2001; 13375/2009.

***La questione della prova della carenza di sottoscrizione.***

Gli Uffici richiamando la sentenza della **Cassazione n. 4310/2001** sostengono che **è il contribuente a dover dimostrare che la firma non proviene dal dirigente.**

La **Cassazione**, però, con la recentissima **sentenza n.14942 del 14.06.2013** ha posto fine alla questione sostenendo che **non giova all'Ufficio la mancata produzione della delega perché contrasta con l'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente.** La prova della sottoscrizione, quindi, in caso di contestazione, compete all'Agenzia (così anche **Cass., sent. 14195/2000; Cass., sent. 14626/2000, Cass. ord. 19739/2012 e Cass., sent. 17400/2012** secondo cui in caso di contestazione **incombe sempre all'Amministrazione il compito di dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega scritta o preventiva**).

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

### *La disciplina della firma nell'ambito delle imposte indirette*

La **Corte di Cassazione**, sezione tributaria, con la sentenza n. 21562/05 dell'08.06.2005 ha precisato che l'art. 42 del D.P.R. 600/73 è una norma diretta espressamente a regolare soltanto le formalità degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette; **perciò non è suscettibile di applicazione al di fuori di tale materia e non trova applicazione ad es. in campo IVA e Registro.**

La recentissima **sent. 14942 del 14.06.2013 della Cassazione (così anche Cass. n. 17400/2012)**, invece, richiamando altri precedenti giurisprudenziali in materia di IVA (Cass. sent.10513/08, 18514/10, 19379/12) ha chiarito che **l'art. 56 D.P.R. 633/72**, nel riferirsi al comma 1° ai modi stabiliti per le imposte dirette **richiama implicitamente il D.P.R. 600/73 e, quindi, anche il ridetto art. 42 sulla nullità dell'Avviso di accertamento che non reca la sottoscrizione del capo Ufficio** o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, ponendo a carico dell'ufficio la prova.

## La sottoscrizione degli avvisi di accertamento

***La giurisprudenza di merito che ha annullato gli avvisi di accertamento per mancanza o invalidità della firma.***

CTR del Lazio, sent. n. 108 dell'11 luglio 2005;  
CTP di Torino – Sez. VIII, sent. n. 107 del 19/02/2003;  
CTP di Bologna, sent. n. 7/12/11 del 04 gennaio 2011;  
CTP di Enna, Sez. III, sent. n. 41 del 06 aprile 2006;  
CTP di Modena, Sez. I, sent. dell'08 maggio 2002;  
CTP di Vicenza, Sez. V, sent. n. 46 del 23 maggio 2007;  
CTP di Matera, Sez. III, sent. n. 109 del 23 febbraio 1991;  
CTP di Siracusa, Sez. IV, sent. n. 242 del 31 dicembre 2007;  
CTR del Lazio, Sez. 37, sent. n. 43 del 10 marzo 2009;  
CTP di Lecce, Sez. 7, sent. 229 del 20 settembre 2002;  
CTP di Venezia, sent. n. 145 del 18 ottobre 2010;  
CTP di Venezia, sent. n. 128 del 07 settembre 2011;  
CTP di Pesaro, sent. n. 274/01/09 dell'01 dicembre 2009;  
CTP di Lecce, Sez. 1, sent. n. 431 dell'11 maggio 2012.

## La sottoscrizione del ruolo

**Art. 12, comma 4 del D.P.R. 602/73:**

*<< Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo. >>*

Sull'obbligo di sottoscrizione del ruolo e sull'obbligo per l'ente di produrlo in giudizio vedasi:

**C.T.P. Piemonte, sent. n. 13 del 05.06.2003;**

**C.T.P. Piemonte, sent. n. 14 del 20.01.2011;**

**C.T.P. Piemonte, sent. n. 33 del 14.03.2011;**

**C.T.P. PIEMONTE, sent. n. 11 del 20.01.2001;**

**C.T.P. BARI, sent. n. 4 del 16.01.2012.**

**La C.T.P. Rimini, con la sentenza 8/2/2012 del 12.01.2012, ha precisato che la norma di cui all'art. 12, comma 4° del D.P.R. 602/73 "... è chiarissima nello stabilire, a pena della mancanza di efficacia del ruolo stesso, sia la necessità della sottoscrizione del ruolo, sia il soggetto (titolare dell'ufficio o suo delegato) che tale sottoscrizione deve apporre. In assenza di prova dell'esistenza dei sopra indicati requisiti di efficacia del ruolo, il cui onere incombe sull'ufficio, ne discende la nullità del ruolo e della cartella conseguente".**

## La validazione digitale del ruolo

Quali sono le **procedure informatiche nella formazione del ruolo** ed il passaggio dal supporto cartaceo (sottoscritto con firma autografa) al documento informatico (validato con firma digitale) ?

- L'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 23 gennaio 2002 n. 10, in attuazione della direttiva 1999/CE ha definito legislativamente la nozione di << **firma elettronica *tout court*** >> distinguendola dalla << **firma elettronica avanzata**>> che è l'unica idonea ad identificare univocamente il firmatario ed a rilevare eventuali modifiche dei dati contenuti nel documento sottoscritto.

Tali definizioni legislative sono state recepite dal **testo unico in materia di documentazione amministrativa** [approvato con DPR 28.12.2000 n. 445 (Testo A)] ed ulteriormente distinte dalla << **firma elettronica qualificata**>> e dalla << **firma digitale** >>, in ordine progressivamente crescente di garanzie sull'identificabilità dell'autore della sottoscrizione e del contenuto del documento informatico sottoscritto.

## La validazione digitale del ruolo

L'entrata in vigore, a partire dal 1° gennaio 2006, del << **Codice dell'amministrazione digitale** >> (D.Lgs. 7/3/2005 n. 82) ha determinato l'abrogazione del D. Lgs. 10/2002 e delle norme già recanti le definizioni legislative delle nozioni di << **firma elettronica tout court** >> e di << **firma elettronica avanzata** >>, rendendo applicabile la disciplina solo delle firme elettroniche definite: << **firma digitale** >> (L'art. 24 del D. Lgs. n. 82/2005 dispone che ***"1. La firma digitale deve riferirsi in maniera univoca ad un solo soggetto ed al documento o all'insieme di documenti a cui è apposta o associata"***) << **firma autenticata** >> (L'art. 25 del D. Lgs. n. 82/2005, rubricato firma autentica dispone che: ***"1. Si ha per riconosciuta, ai sensi dell'art. 2703 c.c., la firma digitale o altro tipo di firma elettronica qualificata autenticata dal notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato"***).

Dal coordinamento della su esposta disciplina generale relativa alle firme elettroniche con la disposizione speciale contenuta nell'art. 12, comma 4 del D.P.R. 602/73, **risulta evidente che per i rapporti esterni, ai fini della giuridica esistenza del ruolo quale titolo esecutivo tributario è indispensabile l'identificazione certa del soggetto sottoscrittore – anche in via elettronica - nella persona del << titolare dell'ufficio>> o di un << suo delegato>>. Questa prova deve essere fornita dall'Ufficio !!!**

## La sottoscrizione della cartella

L'art. 6 del D.M. 321/99, nel prevedere il contenuto "minimo" della cartella di pagamento richiama il disposto dell'art. 1 dello stesso decreto, ma non l'art. 2 ove si sancisce la necessità della sottoscrizione.

**Parte della giurisprudenza e della dottrina ritengono comunque sussistere l'obbligo di sottoscrizione** vuoi perché si tratta di un mancato coordinamento di norme, vuoi perché si avrebbe un atto amministrativo imperfetto; vuoi perché si ritiene la sottoscrizione elemento di forma essenziale; vuoi perché senza la sottoscrizione non si perfezionerebbe il titolo esecutivo/precetto (così C.T.P. Veneto, sent. 253/2006; C.T.R. Veneto sent. 56/2006; C.T.R. Puglia, sent. 26/2010; C.T.R. Puglia, sent. 85/2010; C.T.R. Puglia, sent. 84/2010).

La **Cassazione, però, si è espressa in senso opposto** sancendo che l'avviso di mora, così come la cartella di pagamento, deve essere redatto secondo il **Modello** approvato dal Ministero delle finanze, che **non prevede la sottoscrizione dell'esattore** <<**essendo sufficiente la sua intestazione per verificarne la provenienza, nonché l'indicazione, oltre che della somma da pagare, della causale tramite apposito numero** >> (Cass. sent. nn. 18972/2007 e 3911/1998).



La **Cassazione, però, con una recente ordinanza** (sez. 6 Trib., 06.02.2013, n. 2808) ha chiarito che **il fatto notorio derogando al principio dispositivo e al contraddittorio deve essere inteso in senso rigoroso e non rientra nella fattispecie dell'atto notorio la sottoscrizione degli atti impositivi**, superando il precedente orientamento contrario di cui alle sentenze nn. 4991/2001; 13375/2009 (possibile interpretazione estensiva ???).

## La sottoscrizione delle intimazioni di pagamento

Per la giurisprudenza di merito segnaliamo le seguenti sentenze:

**C.T.P. PIACENZA, n. 71/04/09 del 29.06.2009** sul tema della sottoscrizione delle intimazioni di pagamento ho statuito che << **La mancata sottoscrizione conduce alla declaratoria di nullità ai sensi dell'art.7 della L. 212/2000** >> ;

**C.T.P.COSENZA, n. 257 del 06.04.2009**, secondo cui in virtù **dell'assimilazione tra avviso di mora e precetto**, anche l'intimazione di pagamento deve essere sottoscritta.

**C.T.R. PIEMONTE, n. 29 del 22.06.2001** nega legittimità all'avviso di mora non sottoscritto perché **parificato al precetto** (in tal senso vedasi anche C.T.P. Verbania n. 13/2000, C.T.P. Modena, 862/2000, C.T.P. Padova n. 325/1999; C.T.R. Veneto n. 153/1997 ).

**Contra:** Corte di Cassazione sent. n. 22692 del 29.10.2007.

**N.B.:** Possibile riferimento anche ai principi sul fatto notorio di cui alla sentenza della Corte di Cassazione (sez. 6 Trib., 06.02.2013, n. 2808) di cui innanzi.

## La firma a stampa: questioni generali

Il **Codice dell'Amministrazione Digitale** (D.Lgs. n. 82 del 07.03.2005) prevede che nel caso di firma a stampa **la presenza di un atto deve digitalizzato contenente le firme digitali.**

**Poi la stampa del documento deve contenere l'indicazione che la copia informatica contiene la firma digitale.**

Per l'amministrazione finanziaria vi è una norma specifica che è l'art. 15, comma 7 del D.L. n. 78 del 01.07.2009 (convertito dalla L. 102/2009); secondo detto articolo la **firma autografa può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nome del soggetto responsabile** in tutti i casi in cui gli atti siano prodotti da sistemi informatici.

Il coordinamento con il Codice dell'Amministrazione Digitale prevede **l'obbligo della firma digitale sull'atto informatico.**

La normativa poi demanda ad un **provvedimento dirigenziale** che dovrà individuare l'elenco dei documenti digitalizzati con firma a stampa.

Il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 02.11.2010** (Pubblicato il 03.02.2010) **individua un elenco chiuso e tassativo** di atti prodotti con sistemi informatici automatizzati. Trattasi di **atti seriali** come atti di accertamento per tasse auto, accertamenti parziali ex art. 41 bis, atti di contestazione sanzioni, provvedimenti irrogativi di sanzioni, recupero crediti d'imposta.

## La firma a stampa: questioni generali

- La sentenza n. 648/40/07 del 12 ottobre 2007 della Commissione tributaria regionale del Lazio (Sez. Latina), ha affermato che **tutti gli atti impositivi di applicazione dei tributi devono essere sempre e comunque firmati in forma autografa**, in quanto tale obbligo sarebbe imposto "*dai principi generali dell'ordinamento in tema di sottoscrizione degli atti amministrativi, mentre la normativa di cui al predetto comma 87 dell'art. 1 della Legge. n. 549/1997 sarebbe stata implicitamente abrogata dal sopravvenuto D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (ossia il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali o, più brevemente, T.u.e.l.)*".
- La C.t.r. Campania, sez. IX, n.55 del 12.03.2008 ha sostenuto che dovesse ritenersi addirittura **inesistente l'atto sottoscritto con firma "a stampa"**, spingendosi a ritenere essenziale per tutti i documenti - compresi quelli informatici - la firma autografa oppure quella digitale.

## La sottoscrizione degli atti dei tributi locali

**È illegittimo l'avviso di accertamento automatizzato emesso dal concessionario dei tributi locali nel caso in cui il nominativo della firma "stampata" non sia stato preventivamente individuato con apposito atto. Lo ha stabilito la Cassazione con la sentenza 9627 del 13 giugno 2012 (in tal senso anche Cass. set. n. 13231/2009, 25573/2009, 15447/2010, 3941/11) , annullando un atto impositivo emesso da una società di riscossione.**

La pronuncia ha una portata innovativa poiché sinora la Cassazione si è pronunciata solo in ordine agli avvisi automatizzati emessi direttamente dagli enti locali.

Sul punto i giudici di legittimità hanno più volte affermato, in caso di firma autografa sugli atti di accertamento sostituita dall'indicazione a stampa, **la necessità che «il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati» siano «indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale»** (articolo 1, comma 87 della legge 549/95, Finanziaria 2006).

In sostanza, si devono verificare **due condizioni affinché il funzionario responsabile possa evitare di firmare materialmente gli avvisi di accertamento sostituendo la firma con la stampa del proprio nominativo:**

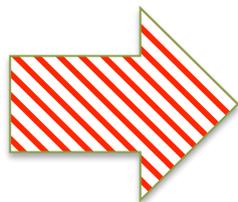
- 1) gli atti devono essere prodotti da sistemi informativi automatizzati;**
- 2) il dirigente (o responsabile del servizio) deve adottare un apposito provvedimento, non essendo sufficiente l'atto di nomina del funzionario responsabile del tributo**

## La sottoscrizione degli atti processuali

**ANCHE IN QUESTO CASO CI VUOLE LA PROVA DELLA LEGITTIMAZIONE  
OSSIA LA DELEGA.**

**SULLA INAMMISSIBILITA' DELLA COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'AGENZIA PER  
MANCATA SOTTOSCRIZIONE VEDASI:**

- ✧ **CASS. SEZ. 2, SENT. 22.03.2011 N. 4116;**
- ✧ **CASS. SEZ. 6, ORD. 20.01.2011 N. 1275;**
- ✧ **C.T.R. FIRENZE, SENT. 07.09.2012 N. 52.**



**La sentenza della C.T.R. Firenze del 26.02.2013 n. 9 precisa che l'art. 18 del D.Lgs. 546/92 è chiaro nel prevedere che la sigla non corrisponde a firma.**

## La sottoscrizione degli atti impto - esattivi

### L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: INTRODUZIONE

L' avviso di accertamento esecutivo è stato introdotto con l' art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con L. 30 luglio 2010, n.122.

L' originario termine del 1° luglio 2011 è stato prorogato al **1° ottobre 2011** per effetto dell' art. 23, comma 30 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con L. 15 luglio 2011, n.111.

A partire dal **1° ottobre 2011**, quindi, l' agente della riscossione può procedere alla riscossione coattiva delle somme vantate con un avviso di accertamento e non saranno più richiesti né il ruolo né la cartella di pagamento.

## La sottoscrizione degli atti impo - esattivi

### L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: INTRODUZIONE (SEGUE)

**La disciplina dell' art. 29 del D.L. 78/2010 è così strutturata:**

- ✓ natura e contenuto dell' atto (lett. a);
- ✓ effetti e sospensione (lett. b e c);
- ✓ collaborazione tra Agenzia delle entrate ed Equitalia ai fini del potenziamento della riscossione (lett. d);
- ✓ azione esecutiva (lett. e);
- ✓ interessi ed aggi (lett. f);
- ✓ dilazione di pagamento (lett. g).

## La sottoscrizione degli atti impo - esattivi

### L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: INTRODUZIONE (SEGUE)

#### La disciplina dettata dall' art. 29 si applica a:

- IMPOSTE DIRETTE
- (Irpef – addizionali – Ires – Ritenute – Imposte sostitutive – Imposte liquidate con tassazione separata)
- I.V.A.
- I.R.A.P.
- Connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni
- Atti di rideterminazione ai sensi dell' art. 8, c. 3 bis del D. Lgs. 218/97; dell' art. 68 del D.L. 546/92 e dell' art. 13 del D. Lgs. 471/97 (N.B. I provvedimenti di autotutela parziale non sono compresi nell' ambito degli atti di rideterminazione).

## La sottoscrizione degli atti impo - esattivi

### L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: INTRODUZIONE (SEGUE)

Il nuovo regime **non** si applica a:

- i **tributi diversi** da quelli elencati;
- le **entrate non tributarie**, cui torna applicabile la riscossione in base a ruolo;
- atti di contestazione e irrogazione;
- atti di recupero;
- atti di adesione,
- contributi previdenziali.

**In questi casi, conseguentemente, si continuerà ad impiegare il ruolo di riscossione.**

### L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: INTRODUZIONE (SEGUE)

#### **Il nuovo avviso di accertamento deve prevedere:**

- **il contenuto proprio** (ex art. 42 del D.P.R. n. 600/73 ed art. 56 del D.P.R. n. 633/72 ossia: imponibile accertato, aliquote applicate, imposte liquidate, presupposto di fatto e le ragioni giuridiche);
- **l'intimazione ad adempiere** entro un dato termine;
- **l'avvertimento** che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata [lett. a) dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010];
- **la quantificazione delle somme da pagare** anche a titolo provvisorio.

## L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: INTRODUZIONE (SEGUE)

### **La nuova sequenza procedimentale nella riscossione:**

1. avviso di accertamento;
2. affidamento del credito ad Equitalia;
3. eventuale intimazione ad adempiere;
4. pignoramento.

## La sottoscrizione degli atti impo - esattivi

### L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: AFFIDAMENTO DEL CARICO AD EQUITALIA

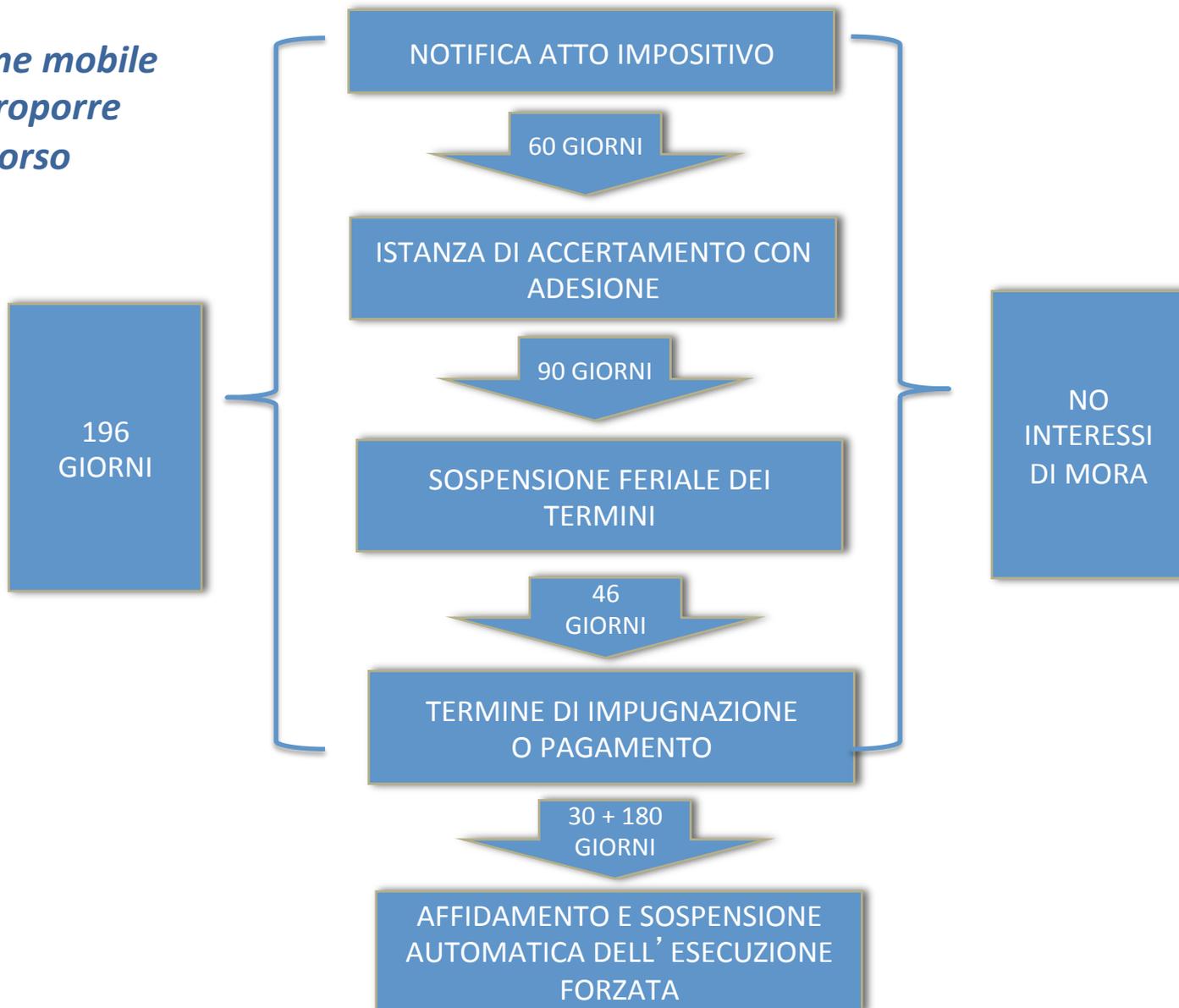
**Secondo il provvedimento del direttore dell' Agenzia delle entrate del 30 giugno 2011 n. 2001/99696, emesso di concerto con il Ragioniere dello Stato, i flussi di carico devono contenere i seguenti dati:**

- l' ufficio che ha emesso l' atto;
- l' eventuale informazione del fondato pericolo per la riscossione;
- il codice fiscale e i dati anagrafici del debitore nonché gli eventuali coobbligati;
- il codice di ogni componente del credito, denominato articolo di carico;
- il codice dell' ambito;
- l' anno e il periodo di riferimento del credito;
- l' importo di ogni articolo di carico;
- l' importo totale del carico affidato con l' atto.

N.B.: L' ufficio che ha emesso l' atto trasmetterà con cadenza giornaliera i flussi di carico relativi ad ogni contribuente decorsi 60 giorni dalla notifica nonché 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento. In caso di fondato pericolo per la riscossione la trasmissione è effettuata con cadenza giornaliera decorsi 60 giorni dalla notifica degli atti.

# La sottoscrizione degli atti impo – esattivi

*Il termine mobile  
per proporre  
ricorso*



## La sottoscrizione degli atti impto – esattivi

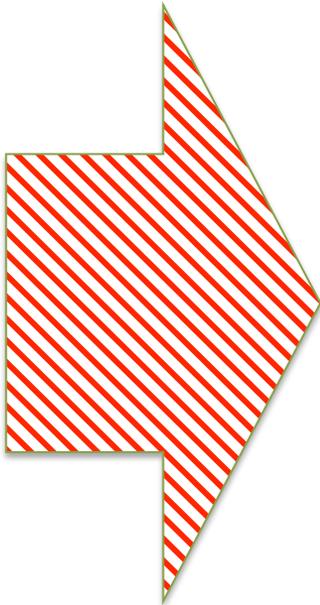
### ***La natura dell'atto impto***

A sensi dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010 conv. in L. n. 122/2010, l'atto, c.d. impto non è dato dalla somma di tre distinti atti (avviso d'accertamento, titolo esecutivo, precetto), ma **costituisce atto autonomo in cui le tre figure sopra indicate, secondo lo schema normativo anzidetto, debbono risultare accorpate indissolubilmente in un provvedimento unitariamente composto.**

### ***La natura recettizia dell'avviso di accertamento esecutivo***

Gli avvisi di accertamento e i connessi provvedimenti irrogativi di sanzione **“divengono esecutivi all'atto della notifica”** a differenza di quanto avviene per il ruolo il cui procedimento si perfeziona con la firma.

Perché l'atto sia esistente, ovvero affinché sia perfezionata la fattispecie provvedimentale, quindi, è necessaria la valida conclusione del procedimento notificatorio



## La sottoscrizione degli atti impto – esattivi

### ***La natura dell'atto impto esattivo (segue)***

L'avviso di accertamento è illegittimo se non validamente sottoscritto e **può costituire titolo esecutivo soltanto e se viene correttamente notificato** al contribuente. La valenza di titolo esecutivo incide anche sul contenuto dell'avviso di accertamento che deve contenere l'intimazione ad adempiere gli importi in esso indicati entro una determinata data.

(N.B.: Rivestendo la notifica **valenza costitutiva** della fattispecie provvedimento tanto da perfezionarla come "*titolo esecutivo*" per effetto della proposizione del ricorso non si può ipotizzare una sanatoria del vizio di notificazione).

### ***L'indicazione dei tre responsabili dei diversi procedimenti.***

L'atto in questione, quindi, comprende anche il procedimento di formazione del titolo esecutivo, del precetto e della notificazione, rendendo **necessaria la specifica indicazione di un responsabile del procedimento per tutte queste singole funzioni** (indicazione espressamente prevista, a pena di nullità, dall'art. 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248/2007, conv. con modificazioni nella L. n. 31/2008).

## La sottoscrizione degli atti impto – esattivi

### **La sottoscrizione dell'atto impto**

L'atto impto, pur nella sua specificità, partecipa della natura dell' *<< avviso di accertamento >>*, come di evince dall'art. 29, comma 1, lett. a), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dal- *l'art. 1, comma 1, della legge. 30 luglio 2010, n. 122*, ove si fa espresso riferimento all'*<<avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto >>*.



L'atto impto, quindi, va necessariamente sottoscritto e si applicano allo stesso anche gli orientamenti giurisprudenziali formati in tema di nullità dell'avviso di accertamento non sottoscritto così come ben definiti con la sentenza **della Cassazione n.14942/2013**.



 ADC  
ASSOCIAZIONE dei  
DOTTORI COMMERCIALISTI  
e degli ESPERTI CONTABILI  
Sindacato Nazionale Unitario

***Grazie per l'attenzione***