



Dott. Antonio Sollena

Gli atti impugnabili

Il potere degli atti dell'Amministrazione Finanziaria

L'Amministrazione Finanziaria ha il potere di emettere degli atti che, se non impugnati, diventano definitivi e cristallizzano la pretesa tributaria.

**PROCESSO
TRIBUTARIO**

Il contenzioso tributario è un processo per impugnazione. Si parte dalla notifica di un provvedimento impositivo e si instaura l'iter processuale.

L'art.19 del D.Lgs.546/92

Il ricorso può essere proposto avverso:

- l'avviso di accertamento del tributo (lett.a)
- l'avviso di liquidazione del tributo (lett.b)
- il provvedimento che irroga le sanzioni (lett.c)
- il ruolo e la cartella di pagamento (lett.d)
- l'avviso di mora (lett.e)
- l'iscrizione di ipoteca ex art.77 del dpr 602/73 (lett.e-bis)
- il fermo amministrativo di cui all'art.86 del dpr 602/73 (lett.e-ter)
- gli atti catastali (lett.f)
- il rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi (lett.g)
- il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di tributi (lett.h)
- **ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità (lett.i)**

La recente interpretazione estensiva dell'elenco dell'art.19

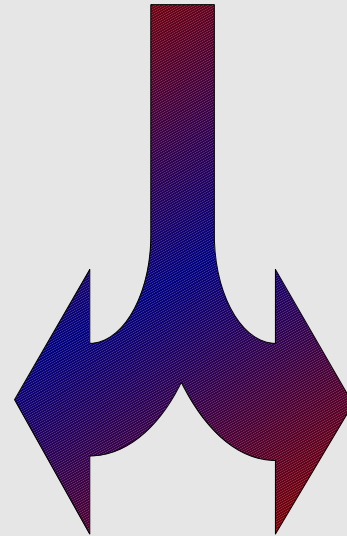
Tradizionalmente si riteneva l'elenco di cui all'art.19 tassativo. Ma oggi una lettura costituzionalmente orientata (per esigenze di tutela del contribuente), offre la...

possibilità di ricorrere alla tutela del Giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa [...] si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili (Cass.21045/07).

Impugnazione facoltativa (ad esempio di un avviso bonario)

**POSSIBILE
IMPUGNAZIONE**
direttamente dell'avviso
è considerata
ammissibile.

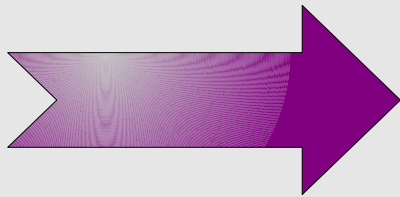
Non può essere
obbligatoria.



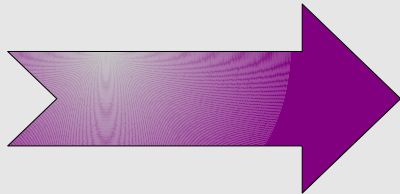
Sempre possibile
attendere l'emissione del
primo atto impugnabile
(in questo caso la
cartella di pagamento)
e proporre ricorso in
quel momento.

Principio dell'autonomia degli atti impugnabili (art.19 c.3)

Ognuno degli atti impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri.



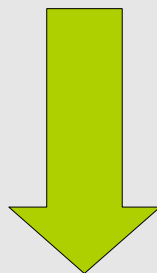
Non è possibile impugnare una cartella contestando i vizi di un atto autonomamente impugnabile emesso precedentemente!



Bisogna ricorrere avverso il primo atto impugnabile notificato

Omessa notifica dell'atto "presupposto" (art.19 c.3)

La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.



Ad esempio, prima degli atti "impoesattivi", l'omessa notifica dell'avviso di accertamento è vizio procedurale che comporta la nullità della cartella. In quel caso si possono impugnare avviso e cartella insieme (impugnazione cumulativa).

L'impugnazione degli avvisi di accertamento e liquidazione (lettere a-b-c)

Avviso di accertamento II.DD. (art.42 dpr 600/73)
Avviso di rettifica iva (art.54 dpr 633/72)
Rettifica/liquid.maggior imp.registro (art.52 dpr 131/86)

Vizi di legittimità...

**Il giudice
esaminerà prima
questi**

... e/o

Vizi di merito

**Non verranno
esaminati nel caso
in cui il ricorso
venga accolto per
vizi di legittimità**

Metodo analitico e sintetico (art.38 dpr 600/1973)

METODO ANALITICO (testo della norma)

1) L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

2) La rettifica deve essere fatta con unico atto con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie.

3) L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

METODO SINTETICO

Il reddito del contribuente può essere determinato prescindendo dall'individuazione della specifica fonte produttiva, sulla base della valenza induttiva di "elementi e circostanze di fatto certi" che segnalano l'esistenza di redditi occultati.

Spesa sostenuta = esistenza reddito

Accertamento delle imprese (art.39 dpr 600/1973)

Tre metodi di accertamento:

- **Accertamento analitico-contabile** (si applica in caso di contabilità che si reputa complessivamente corretta);
- **Accertamento induttivo** (si applica in caso di ipotesi patologiche relative ad omissioni contabili e documentali);
- **Accertamento analitico-induttivo** (si applica quando, a fronte di una contabilità formalmente regolare, sussistono presunzioni gravi, precise e concordanti che inducono a rettificare singole poste contabili attive o passive).

Art.42 Dpr 600/73

Comma 2:

L' avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d' imposta, e **deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato** e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

esiste riferimento
ad altro atto?
E' allegato?

riporta le aliquote applicate
e gli imponibili corrispondenti?
E' sottoscritto? Da chi?

riporta la motivazione? I redditi
vengono distinti per categoria?

La motivazione (1)

- Obiettivo della motivazione è far comprendere al contribuente ed ai terzi (principalmente il giudice tributario) le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa tributaria.
- E' essenziale che il contribuente accertato possa comprendere, con cognizione di causa, le ragioni che hanno indotto l'Ufficio a ritenere non veritiero quanto dichiarato e ad apportare le rettifiche.
- In caso contrario, in assenza di tali informazioni, lo stesso sarebbe “di fatto” impossibilitato a valutare se ricorrere o meno avverso l'atto impositivo, con violazione dell'art.24 della Costituzione (diritto di difesa).

La motivazione (2)

**PRESUPPOSTO
DI FATTO**



Come si sono verificati gli eventi? Una ipotesi è sufficientemente probabile?

**RAGIONI DI
DIRITTO**



Individuazione della corretta applicazione delle norme.

Art.7 statuto del contribuente (legge 212/2000)

Comma 2:

Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;**
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;**
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.**

l'avviso riporta tutti gli elementi indicati nell'art.7?

l'avviso riporta il nome del responsabile del procedimento?

Altri casi di vizi

*L'avviso è stato notificato correttamente? Nei tempi corretti?
(art.43 dpr 600/73: termini per l'accertamento)*

UFFICIO

**è stato emesso dall'ufficio
competente?**

TEMPI

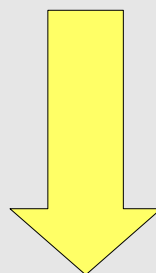
**sono decorsi 60 giorni dal rilascio
del PVC? (art.12 comma 7 Statuto)**

INTERESSI

**la cartella riporta il dettaglio
del calcolo degli interessi?**

Termini per l'accertamento

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione oppure entro il 31 dicembre del quinto anno se la dichiarazione è omessa.



**DENUNCIA PER
REATO PENALE
= TERMINI * 2 !!!**

L'ambito della giurisdizione tributaria

La giurisdizione tributaria ha **carattere generale**: è competente laddove si controverta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari

**Tutte
le
controversie
concernenti:**



I tributi di ogni genere e specie
comunque denominati

Tributi regionali, provinciali, comunali:
ICI, IMU, TARSU, COSAP, imposta sulla
pubblicità, TIA, etc etc...

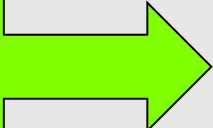
Sanzioni amministrative
comunque irrogate da uffici finanziari

Interessi e ogni altro accessorio

l'intestazione, la delimitazione, la figura,
l'estensione, il classamento dei terreni

Esclusioni dalla giurisdizione tributaria

Restano
escluse dalla
giurisdizione
tributaria:



Le controversie riguardanti gli **atti dell'esecuzione forzata tributaria** successivi alla notifica della cartella di pagamento

Il contribuente può:

- impugnare il ruolo dinanzi le commissioni tributarie;
- proporre opposizione dinanzi al giudice ordinario per contestare la pignorabilità dei beni;
- proporre opposizione dinanzi al giudice ordinario contro i singoli atti esecutivi

L'impugnazione degli atti di riscossione (lettere d-e)

Ruolo e cartella di pagamento Avviso di mora

**La cartella di pagamento
riproduce il ruolo.**

**Alcune sentenze
hanno stabilito
l'impugnabilità
anche degli
estratti di ruolo.**

**L'avviso di mora
nella cc.dd.
“segmentazione del
prelievo” va impugnato
sempre per vizi propri.**

**(es.mancata notifica
cartella)**

L'impugnazione di ipoteca e fermo amministrativo (lettere e-bis ed e-ter)

Art.77 dpr 602/73: dopo 60 giorni dalla notifica della cartella l'Agente della riscossione può iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati. L'iscrizione è impugnabile per vizi propri (nulla se non preceduta dalla cartella).

Oggi è considerato impugnabile anche il “PREAVVISO” di fermo amministrativo di veicoli, in quanto già potenzialmente lesivo dei diritti del contribuente e, dal momento che non sono previsti altri preavvisi, diventa esecutivo dopo 20 giorni.

Ovviamente ci si rivolge al giudice tributario solo nel caso in cui la cartella contiene tributi.

Rifiuto di rimborso (lett.g)

**esempio:
SILENZIO
RIFIUTO
RIMBORSO
IRAP**

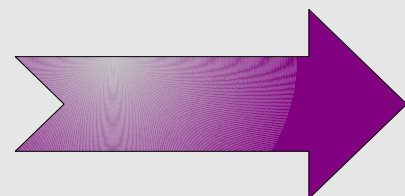
È ammesso proporre ricorso alla Commissione Tributaria avverso il diniego espresso (60 giorni dalla notifica) o tacito di rimborso dell'Irap (dopo che siano trascorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, fino alla prescrizione)

Nelle liti di rimborso l'onere della prova spetta al contribuente, il quale diventa attore in senso sostanziale.

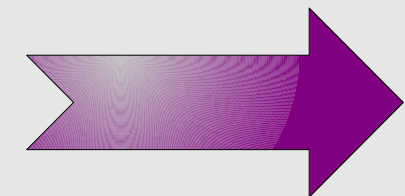
Diniego/revoca agevolazioni e rigetto domande di definizione agevolata (lett.h)



DINIEGO CONCESSIONE DI RATEAZIONE



DINIEGO DI CREDITO D'IMPOSTA



**DINIEGO DEFINIZIONE LITI PENDENTI O
CONDONO**



**RIGETTO ISTANZA DISAPPLICAZIONE
DISCIPLINA SOCIETA' NON OPERATIVE**
Per questa fattispecie la giurisprudenza è
controversa. L'AdE è contraria.

Caso: la notifica diretta da parte di Equitalia

La giurisprudenza si sta orientando nel senso di ritenere impugnabile in quanto inesistente la cartella di pagamento notificata DIRETTAMENTE da Equitalia, senza intervento dei soggetti a tal uopo abilitati.

CTP Vicenza, sent.13 aprile 2012, n.33

Articolo 26 c.1 dpr 602/73 versione originale (dal 1974 al 30 giugno 1999) e odierna

ORIGINALE:

La notificazione della cartella al contribuente è eseguita dai messi notificatori dell'Esattoria o dagli ufficiali esattoriali ovvero dagli ufficiali giudiziari e nei comuni che non sono sede di pretura, dai messi comunali e dai messi di conciliazione. Alla notificazione in comuni non compresi nella circoscrizione esattoriale provvede l'esattore territorialmente competente, previa delegazione da parte dell'Esattoria che ha in carico il ruolo. La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, **da parte dell'esattore**, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. La notificazione si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo.

ODIERNA:

La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda.

Fine

**GRAZIE
PER L'ATTENZIONE
(ansollena@studiosollena.it)**