

# DIRITTO TRIBUTARIO

SCHEDE DI AUSILIO DIDATTICO

*Prof. Nicolò Pollari*

---

**Argomento: *II CONTENZIOSO TRIBUTARIO***

***«Materiale didattico per uso degli studenti dell' Università»***

***2019/2020***

# La tutela giurisdizionale

- La tutela del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria è garantita dalla Costituzione:
- **art.24 Cost.:** tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.
- **art.103 Cost.:** il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione degli interessi legittimi e, in particolari materie indicate dalla legge, anche dei diritti soggettivi
- **art.113 Cost.:** contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.
- tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti
- la legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa

# La tutela giurisdizionale in ambito tributario

- Se il contribuente ritiene illegittimo, infondato e «lesivo» un atto emesso dall'Amministrazione Finanziaria nei suoi confronti (per esempio, un avviso di liquidazione o di accertamento, una cartella di pagamento), può rivolgersi alla Commissione tributaria provinciale per chiederne l'annullamento totale o parziale
- il sistema del contenzioso tributario è essenzialmente disciplinato:
  - dal Dpr 26 ottobre 1972 n 636 e dal DLgs. n.545 e 546 del 31 dicembre 1992
  - dal codice di procedura civile, per quanto non disposto e per quanto compatibile  
con le leggi tributarie che disciplinano il «contenzioso tributario»

# La tutela giurisdizionale (Segue)

- Negli ultimi anni sono state introdotte alcune importanti novità alla normativa sul contenzioso tributario
- anzitutto, dal 1° gennaio 2016, per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, il ricorso produce anche gli effetti del reclamo e può altresì contenere una dettagliata proposta di mediazione (cioè di rideterminazione degli importi dovuti)
- per gli atti notificati a partire dal 1° gennaio 2018, l'ambito di applicazione del reclamo è stato ampliato alle controversie di valore non superiore a 50.000 euro (DL n. 50/2017)

# La tutela giurisdizionale (Segue)

## ➤ Tra le altre principali novità:

- l'estensione dell'istituto del reclamo e della mediazione a tutti gli Enti impositori, agli agenti e ai concessionari privati della riscossione (soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446/1997) nonché alle controversie in materia catastale
- l'introduzione della conciliazione giudiziale anche dopo il primo grado
- la possibilità di conciliare anche le controversie per le quali è obbligatoria la procedura del reclamo e della mediazione
- le modifiche al regime delle spese di lite (è espressamente previsto il risarcimento del danno per lite temeraria nei confronti della parte soccombente) l'aumento a 3.000 euro del valore della controversia che consente al contribuente di stare in giudizio senza assistenza tecnica
- l'inserimento tra i difensori abilitati dei dipendenti dei Centri di assistenza fiscale, anche se soltanto per le controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il Caf ha prestato loro assistenza
- l'esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente
- l'introduzione del cosiddetto ricorso "per saltum", cioè la possibilità di impugnare una sentenza emessa da una Commissione tributaria provinciale, previo accordo delle parti in giudizio, proponendo ricorso direttamente in Cassazione.

# Le liti tributarie

- Per tutte le liti tributarie esistono due gradi di giudizio di merito ed uno di legittimità :
  - in primo grado, dinanzi alla **Commissione tributaria provinciale** territorialmente competente, si può ricorrere contro gli atti emessi dalle Agenzie delle entrate e delle Dogane e dei monopoli, da altri enti impositori (regioni, enti locali, camere di commercio, ecc.), dai soggetti iscritti all'albo per l'accertamento e la riscossione delle entrate degli enti locali e contro le cartelle di pagamento e i provvedimenti emessi dagli Agenti della riscossione
  - in appello, dinanzi alla **Commissione tributaria regionale**, si può proporre impugnazione per le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali.
  
- contro le sentenze della Commissione tributaria regionale è possibile ricorrere in **Corte di Cassazione**
  - inoltre, se vi è accordo tra le parti, la sentenza della Commissione tributaria provinciale può essere impugnata **direttamente** con ricorso per **Cassazione** (cosiddetto ricorso "per saltum" - art. 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile)

# Giurisdizione del Giudice Tributario

➤ è definita in base a due parametri:

- la materia
- i provvedimenti impugnabili

➤ **la materia.** Rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie:

- tutte le controversie aventi ad oggetto i «tributi di ogni genere e specie comunque denominati», compresi quelli locali, nonché le relative sovrimposte, addizionali, sanzioni amministrative, interessi ed ogni altro accessorio ( es.:IRPEF e relative addizionali (comunale e regionale), IRES,IVA, IRAP, IMU, imposta di registro, dazi doganali, accise, etc., le controversie di natura catastale ( come quelle concernenti, ad esempio, l'intestazione, la delimitazione, l'estensione, il "classamento" dei terreni e l'attribuzione della rendita catastale, nonché le controversie inerenti all'imposta o al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni

➤ **i provvedimenti impugnabili.** Sono quelli elencati nell'art. 19 del DLgs n. 546/1992 (gli atti diversi non sono autonomamente impugnabili, come, ad es. gli atti istruttori)

# Giurisdizione del Giudice Tributario (Segue)

- inoltre, il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio
- **restano escluse dalla giurisdizione tributaria** solo le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, successivi alla notifica della cartella di pagamento e, se previsto, dell'avviso che precede l'espropriazione forzata

# Competenza del Giudice Tributario

- Attualmente la competenza per territorio è così individuata:
  - per le controversie proposte nei confronti degli Enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n° 446/97, sono competenti le Commissioni Tributarie nella cui circoscrizione i primi hanno la sede;
  - per le controversie proposte nei confronti delle Agenzie fiscali o degli altri enti impositori con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, sono competenti le Commissioni tributarie nella cui circoscrizione hanno sede, non le articolazioni medesime, ma l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

# LE PARTI DEL PROCESSO

- Sono parti nel processo dinanzi alle Commissioni Tributarie:
- il contribuente, che impugna un provvedimento adottato a suo carico
  - l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate o dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli gli altri Enti impositori, l'Agente della riscossione e i soggetti iscritti all'albo di cui all' art 53 el DLgs n. 12 dicembre 1977 n. 446, che hanno emanato il provvedimento impugnato o che non hanno emesso l'atto richiesto

# DIFESA DELLE PARTI - ASSISTENZA TECNICA

- Per le **controversie di valore superiore a 3.000 euro** è indispensabile l'assistenza di un **difensore abilitato**
- per **valore della lite** si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. In caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste
- Il decreto legislativo n. 156/2015 ha inserito tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (Caf) e delle relative società di servizi, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il Caf ha prestato loro assistenza
- Tuttavia, per esercitare la difesa tecnica essi devono essere in possesso congiuntamente:
  - del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del diploma di ragioneria
  - della relativa abilitazione professionale
- L'incarico deve essere conferito:
  - con atto pubblico o scrittura privata autenticata;
  - in calce o a margine di un atto nel processo, con certificazione dello stesso incaricato dell'autografia della sottoscrizione;
  - oralmente in udienza pubblica, dandone atto nel verbale.
- Anche quando non è obbligatoria l'assistenza tecnica, il contribuente deve comunque fare attenzione alla complessità degli adempimenti previsti dalla procedura (il contenzioso tributario è di fatto assimilato al giudizio civile) e al rischio che la vertenza subisca un esito negativo a causa di una loro non esatta applicazione.

# DIFESA DELLE PARTI - ASSISTENZA TECNICA (SEGUE)

- Possono essere abilitati all'assistenza tecnica le seguenti categorie di soggetti:
  - se iscritti nei relativi albi professionali: gli avvocati, i commercialisti (iscritti nella sezione A del relativo albo), i consulenti del lavoro;
  - se iscritti nell'elenco tenuto a cura del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ed in possesso degli ulteriori requisiti richiesti per ciascuna categoria, a titolo esemplificativo: gli impiegati delle carriere dirigenziali; gli ufficiali e ispettori della guardia di finanza; i dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate dal CNEL, e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate; i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi, limitatamente alle controversie dei propri assistiti, se scaturite da adempimenti per i quali i CAF hanno prestato assistenza. L'elenco di cui sopra è tenuto secondo le modalità stabilite nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 5 agosto 2019, sentito il Ministero della giustizia, congiuntamente alla determinazione delle ipotesi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione, anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense.
  - se iscritti nei relativi albi professionali, e per le controversie concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo di una particella e la consistenza, il classamento delle unità immobiliari e l'attribuzione della rendita catastale: gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti industriali, i dottori agronomi e forestali, gli agrotecnici, i periti agrari.
  - se iscritti nel relativo albo e per le controversie relative ai tributi doganali: gli spedizionieri doganali.
- I soggetti di cui sopra possono stare in giudizio personalmente limitatamente alle controversie rientranti nell'ambito della loro attività.

# L'oggetto del processo tributario

➤ è costituito dal *Thema decidendum* e dal *Thema probandum*

➤ riguarda fatti:



- costitutivi
- estintivi
- impeditivi

reciprocamente invocabili dalle Parti



nel rispetto



delle scadenze temporali previste dalla Legge

# La materia del contendere

- Nel processo tributario, è rigidamente delimitata:
  - da un lato, dalla motivazione del provvedimento impugnato
  - dall'altro lato:
    - dalle richieste formulate al Giudice con il ricorso (*petitum*)
    - dai motivi proposti dal ricorrente nell'atto introduttivo del giudizio, in relazione alle richieste formulate nell'atto stesso (*causa petendi*)

# Natura del processo tributario – Azioni esperibili

- Il meccanismo di instaurazione del **giudizio tributario** è di tipo **impugnatorio**, che si conclude con una **sentenza costitutiva**
- **MA** la valutazione del Giudice:
  - non si limita all'atto impugnato
  - ma si estende all'intero rapporto tributario. **La Legge** (art 7, c 1, DLgs n. 546/1992):
    - **riconosce al Giudice Tributario tutte le facoltà** attribuite agli Uffici tributari ed agli Enti impositori, **nei limiti dei fatti dedotti dalle Parti**
    - ed in particolare gli attribuisce la **verifica della pretesa tributaria**, come concretizzata dell'**atto impugnato**, alla luce della **motivazione**
- **i confini del processo tributario** sono quindi delimitati dall'azione del ricorrente che può essere rivolta a:
  - **annullare** l'atto (azione impugnatoria, per i vizi formali) e, se del caso, a **sostituirlo** (azione di merito, per i vizi relativi all'*an e quantum debeatur*). Si parla, per questa ipotesi, di sentenza a contenuto complesso (cd **azione di annullamento-merito** – Cass civ n. 4280/2001)
  - accertare la **nullità** dell'atto impugnato (azione di mero accertamento della nullità, che non rende possibile arrivare a valutazioni ulteriori – Cass civ n. 21184/2008)
  - **annullare** un atto di diniego e **condannare** ad un *facere* (per es. condannare ad effettuare un rimborso ed a pagare quanto dovuto). E' questa la cd **azione di condanna**, in cui la sentenza ha contenuto complesso (annulla il diniego e condanna al pagamento)

# INTRODUZIONE AL PROCESSO – Scansioni e requisiti

- Proposizione del ricorso
- Requisiti del ricorso
- Modalita' di presentazione del ricorso
- Costituzione in giudizio del ricorrente
- Costituzione in giudizio del resistente
- Termini processuali

# Avvio del processo tributario

- **Il processo tributario inizia con la proposizione del ricorso** alla competente Commissione tributaria provinciale, da notificare all'ufficio che ha emanato l'atto impugnato entro 60 giorni dalla data in cui il contribuente ha ricevuto il medesimo atto
- **per le domande di rimborso** alle quali l'Agenzia delle entrate non ha dato risposta, il ricorso può essere presentato decorsi 90 giorni dalla data di presentazione della richiesta.

# Proposizione del ricorso

- **Il giudizio** è introdotto con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale e può essere proposto avverso gli atti indicati nell' art.19 del DPR n. 546/1992:
  - avviso di accertamento del tributo; avviso di liquidazione del tributo ; provvedimento che irroga le sanzioni
  - ruolo e la cartella di pagamento; avviso di mora
  - iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del DPR n° 602/1973
  - fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del DPR n° 602/1973
  - atti relativi alle operazioni catastali
  - rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti
  - diniego o la revoca di agevolazioni tributarie o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari
  - ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni Tributarie
- **non sono impugnabili autonomamente** gli atti diversi da quelli espressamente previsti dal legislatore (qual'è, ad es., il processo verbale di constatazione). Gli eventuali vizi potranno essere contestati dal contribuente esclusivamente in sede di impugnazione dell'atto finale del procedimento (c.d. principio della tutela differita), quando questo sarà venuto ad esistenza, diverrà “definitivo” e sarà stato regolarmente notificato al destinatario

# Requisiti del ricorso

## ➤ Nel ricorso devono essere indicati:

- la Commissione tributaria cui è diretto
  - il ricorrente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, il codice fiscale e l'indirizzo di posta elettronica certificata (Pec)
  - l'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto
  - l'atto impugnato, l'oggetto della domanda, i relativi motivi e la sottoscrizione.
- **se manca o è assolutamente incerta una di queste indicazioni**, a eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, il ricorso è **inammissibile**. Allo stesso modo, il ricorso è inammissibile se manca la sottoscrizione
- Il ricorso deve indicare il valore della lite e contenere la procura a un difensore o a un soggetto abilitato all'assistenza tecnica. Il difensore, o il ricorrente in caso di valore della controversia inferiore a euro 3.000,00, deve sottoscrivere sia l'originale che le copie destinate alle controparti

# Modalità di presentazione del ricorso

- Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto. In caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, può essere proposto dopo novanta giorni dalla domanda di restituzione (art. 21, D. Lgs. n° 546/92)
- Il ricorso deve essere **notificato, innanzitutto, all'ufficio che ha emesso l'atto contestato**
- **Entro 30 giorni dalla notifica, il contribuente deve costituirsi in giudizio**, tramite deposito o trasmissione del ricorso alla segreteria della Commissione tributaria adita.
- **dal 1° luglio 2019, è previsto l'obbligo di notificare il ricorso e l'appello tramite posta elettronica certificata e di costituirsi in giudizio in via telematica** (modifiche art 16-bis DLgs. n° 546/92 apportate con il DL n° 119/2018, conv. in L n. 136/2018)

# Notifica del ricorso e costituzione in giudizio del contribuente

- La notifica del ricorso all'ente impositore da parte del ricorrente deve avvenire a mezzo pec (art. 16 bis c 3 DLgs n° 546/92) secondo le disposizioni contenute nel processo tributario telematico (PTT) dettate dal DM 23/12/2013 n 163 e dai successivi decreti attuativi.
- L'indicazione dell'indirizzo PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti (art. 16 bis, c 4, DLgs. N 546/92)
- **tale obbligo non sussiste**, tuttavia, per i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica, nelle controversie di valore fino a 3.000 euro, i quali possono procedere alla notifica sia attraverso la posta elettronica certificata sia avvalendosi di una delle seguenti modalità:
  - mediante consegna diretta
  - per posta, con plico raccomandato senza busta e con l'avviso di ricevimento
  - a mezzo notifica di ufficiale giudiziario
- **ugualmente, i predetti soggetti** possono costituirsi in giudizio con modalità telematiche **oppure** depositare o trasmettere alla Commissione tributaria l'originale del ricorso o dell'appello notificato o copia del ricorso o dell'appello consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata
- per le controversie che rientrano nel campo di applicazione della **mediazione tributaria**, qualora questa non sia stata conclusa, tale termine inizia a decorrere trascorsi 90 giorni dalla notifica del ricorso all'ente impositore.

# LA NOTA DI ISCRIZIONE

- Con il decreto legge n. 138/2011 è stato introdotto **l'obbligo di depositare**, all'atto della costituzione in giudizio, **la nota di iscrizione a ruolo**, contenente l'indicazione:
  - delle parti
  - del difensore che si costituisce
  - dell'atto impugnato
  - della materia del contendere
  - del valore della controversia
  - della data di notifica del ricorso
  
- La nota di iscrizione **consente alle Commissioni** tributarie **di rilasciare** a chi si costituisce in giudizio **il numero di ruolo** assegnato nel registro generale dei ricorsi o nel registro generale degli appelli
  
- I modelli da utilizzare sono pubblicati sul sito internet del dipartimento delle Finanze ([www.finanze.it](http://www.finanze.it)).

# IL CONTRIBUTO UNIFICATO

- Per la presentazione alle Commissioni tributarie di un ricorso (principale o incidentale) è dovuto il contributo unificato (che dal 7 luglio 2011 ha sostituito l'imposta di bollo)
- l'importo del contributo da versare varia a seconda del valore della lite. A tal fine, le parti hanno l'obbligo di dichiarare nelle conclusioni del ricorso il valore della controversia. Per le liti il cui valore non è determinabile, il contributo è fissato in 120 euro
- per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Se la controversia riguarda solo l'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma delle stesse
- se nel ricorso manca la dichiarazione del valore della lite, il contributo è pari all'importo maggiore (1.500 euro), poiché il processo si presume di valore superiore a 200.000 euro.

# PAGAMENTO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

- Il pagamento del contributo unificato può essere effettuato:
  - con il modello F23 (per il versamento occorre indicare il codice tributo 171T)
  - con bollettino di conto corrente postale (conto corrente n. 1010376927, intestato alla “TES.VITERBO-CONTRIB.PROC.TRIB.ART.37 D.L. 98/2011”)
  - presso le rivendite di generi di monopolio e di valori bollati (es. tabaccai)
  - per i ricorsi e gli appelli depositati presso le Commissioni tributarie a decorrere dal 24 giugno 2019, tramite il Nodo dei pagamenti – SPC (pagoPA)
  
- La ricevuta del versamento va allegata alla copia del ricorso da depositare o trasmettere presso la segreteria della Commissione tributaria
- se il pagamento è stato effettuato presso le rivendite di genere di monopolio, occorre apporre il contrassegno nell'apposito spazio della nota di iscrizione a ruolo
- Il contributo unificato è aumentato della metà, se nel ricorso il difensore non indica il proprio indirizzo di posta elettronica certificata o la parte non indica il codice fiscale.

# Costituzione in giudizio della Parte resistente

- può avvenire, entro sessanta giorni dalla avvenuta notifica del ricorso, mediante deposito delle controdeduzioni e degli altri documenti offerti in comunicazione presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale
- le controdeduzioni contengono le argomentazioni difensive, gli elementi di prova, le eccezioni processuali o di merito non rilevabili d'ufficio e l'eventuale chiamata in causa di terzi
- a partire dal 1° luglio 2019 valgono le stesse regole per il deposito del ricorso, ovvero l'obbligo del deposito delle controdeduzioni con modalità telematiche\* (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92) \*\*e la notifica a mezzo PEC, tramite il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT) secondo le disposizioni sul processo tributario telematico (PTT)
- la procedura “cartacea” contemplava la costituzione in giudizio mediante il deposito, presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, del fascicolo cartaceo contenente le controdeduzioni, in tante copie quante erano le parti in giudizio ed i documenti offerti in comunicazione
- Il giudice tributario può tuttavia autorizzare, con provvedimento motivato, il deposito con modalità diverse da quelle telematiche
- le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità telematica «indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche”. o ente impositore) deve costituirsi in giudizio nei modi e nei termini previsti per il primo grado, depositando le relative controdeduzioni\*\*\*».
- Nel giudizio di appello, la parte resistente (soggetto privato od ente impositore) deve costituirsi in giudizio nei modi e nei termini previsti per il primo grado, depositando le relative controdeduzioni

---

*\* l'obbligo del deposito del ricorso in modalità telematica non sussiste per i soggetti che decidono di non avvalersi dell'assistenza tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro (art 16-bis, c3-bis del DLgs. N. 546/92). Tuttavia, qualora intendano avvalersi della modalità telematica devono avere un indirizzo di posta*

*\*\* Il difensore del contribuente ed il difensore o il dipendente incaricati dell'assistenza tecnica per le Amministrazioni resistenti, hanno il potere di certificare la conformità degli atti o delle copie di atti e documenti in loro possesso in originale o in copia conforme, secondo le modalità previste dal Codice dell'amministrazione digitale.*

*Analogo potere di certificazione in conformità è riconosciuto anche per gli atti estratti dal fascicolo processuale telematico. La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento tenuto ovvero presente nel fascicolo informatico. L'estrazione di copie autentiche dal fascicolo informatico non è soggetta a diritti di copia.*

*\*\*\* Con tale interpretazione autentica si superano quelle posizioni giurisprudenziali che avevano sinora ritenuto soccombente l'Amministrazione finanziaria laddove si fosse costituita telematicamente in presenza di ricorso cartaceo del contribuente.*

# Istruzione del ricorso

- Una volta notificato il ricorso, depositato il fascicolo ed eventualmente costituitasi la controparte:
  - **la Segreteria** della Commissione:
    - iscrive la causa nel registro generale
    - forma il fascicolo del processo
    - lo trasmette al Presidente della Commissione
  - **il Presidente** della Commissione:
    - Esegue l'esame preliminare del fascicolo :
    - se lo dichiara inammissibile emette un apposito Decreto ( avverso al quale è possibile proporre Reclamo alla Commissione)
    - se lo dichiara ammissibile: assegna il ricorso ad una delle Sezioni di cui la Commissione è costituita

# Istruzione del ricorso (Segue)

- **La Segreteria** dà comunicazione alle parti costituite della data di trattazione della controversia, entro il termine di trenta giorni liberi
- **le parti possono depositare :**
  - **documenti ulteriori** rispetto a quelli allegati al ricorso fino a venti giorni liberi prima della data dell 'udienza
  - **memorie aggiuntive** fino a dieci giorni liberi prima di tale data
- **l'unica ipotesi di integrazione dei motivi**
  - è contemplata dall'art. 24 del DLgs. n. 546/1992, che la ammette esclusivamente se resa necessaria dall'avvenuto deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione
  - è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito

# I Poteri delle Commissioni tributarie

- Alle Commissioni Tributarie sono attribuiti poteri istruttori diretti all'acquisizione di elementi utili per la decisione da assumere (art. 7 DLgs n. 546/1992)
- Infatti:
  - hanno il potere di esercitare tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici dalle leggi d'imposta ( nei limiti i dei fatti dedotti dalle partinegli atti processuali da parte del contribuente o dell'Amministrazione resistente)
  - per acquisire o acclarare elementi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri Enti pubblici, ovvero richiedere consulenze tecniche a soggetti privati (es.: autenticità di un documento, valutare le rimanenze di magazzino, operare valutazioni merceologiche, e simili)
  - potere di disapplicare i regolamenti e gli atti generali rilevanti ai fini della decisione, qualora li ritengano illegittimi

# Prove

- Vigono i principi:
  - **dispositivo** ( il Giudice decide in base alle prove prodotte dalle Parti)
  - **dell'onere della prova** (chi sostiene un fatto deve provarlo . Il fatto non provato si considera non avvenuto)
  
- Il processo tributario si basa prevalentemente su:
  - **prove documentali : non vi sono limiti**(es.: atti pubblici , come il processo verbale di constatazione, scritture private, scritture contabili, documentazione bancaria, contratti, verbali assembleari, I perizie, etc)
  - **prove presuntive** (legali o semplici)
  - **atti pubblici** ( fanno fede fino a querela di falso)
  - **consulenza tecnica** ( solo se disposta d'ufficio dal Giudice)
  
- **non sono ammessi:**
  - il giuramento e la prova testimoniale (prova orale)
  - prove acquisite illegittimamente
  - documenti non esibiti al Fisco
  
- **hanno valore di elementi indiziari**, sono liberamente valutabili e possono concorrere a formare il libero convincimento del giudice ma, di per sé, non sono idonei a rappresentare una prova vera e propria:
  - le **sentenze penali**
  - le **dichiarazioni di terzi** ( principalmente quelle raccolte nel corso delle verifiche fiscali e che confluiscono nei processi verbali di constatazione)

# Discussione del ricorso

- La controversia è trattata, di norma, in “camera di consiglio” (senza la presenza delle parti).
- se una delle parti vuole che il ricorso sia discusso in udienza pubblica, deve farne richiesta alla Commissione con istanza da depositare in segreteria e da notificare alle altre parti costituite nei 10 giorni liberi prima della data di trattazione
- l'istanza di pubblica udienza può anche essere proposta contestualmente al ricorso o ad altri atti processuali
- dal 24 ottobre 2018 la partecipazione delle parti all'udienza pubblica può avvenire a distanza, su apposita richiesta formulata da almeno una delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio impositore o dai soggetti della riscossione. Il collegamento deve essere effettuato con modalità tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e la possibilità di udire quanto viene detto (DL n. 119/2018)
- le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza, la conservazione della visione delle relative immagini, e le Commissioni tributarie presso le quali attivare l'udienza pubblica a distanza saranno individuate con appositi provvedimenti del direttore generale delle finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e l'Agenzia per l'Italia Digitale

# Sentenza

- La Commissione Tributaria adotta la propria decisione con una sentenza contenente:
  - la sottoscrizione dal presidente e dall'estensore
  - l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro eventuali difensori
  - la concisa esposizione dello svolgimento del processo
  - le richieste delle parti
  - la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto
  - il dispositivo
  
- la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale può respingere od accogliere , in tutto o in parte, il ricorso del contribuente

# Sentenza (Segue)

➤ La sentenza:

- è **resa pubblica** mediante **deposito nella segreteria della Commissione** tributaria entro 30 giorni dalla data della deliberazione
- il **dispositivo** viene, però, **comunicato dalla segreteria** della Commissione alle parti costituite entro 10 giorni dal deposito
- è **immediatamente esecutiva**, anche per quanto riguarda le spese di giudizio:
  - tanto che sia **di condanna** al pagamento di somme in favore del contribuente
  - quanto se emessa su ricorso contro gli **atti relativi alle operazioni catastali**
  - quanto se **favorevole al contribuente**
- decide anche l'ammontare delle **spese processuali** a carico della parte soccombente. In caso di soccombenza reciproca o di gravi ed eccezionali ragioni, espressamente motivate, tali spese possono essere compensate tra le parti

# Sentenza (Segue)

## ➤ **notifica della sentenza**

- all'eventuale notifica, provvedono le parti che vi hanno interesse
- la parte che ha notificato la sentenza alla controparte, nei successivi 30 giorni dovrà depositarne l'originale o copia autentica presso la segreteria della Commissione

# Sentenza (Segue)

## ➤ **obblighi stabiliti dalla sentenza :**

- per le sentenze favorevoli al contribuente, anche non definitive, l'ufficio deve attivarsi tempestivamente, e comunque entro 90 giorni dalla notifica della sentenza
- Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro 90 giorni dalla notifica o dalla presentazione della garanzia
- il pagamento di somme di importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese di lite, potrà essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio

## ➤ **ottemperanza agli obblighi stabiliti dalla sentenza :**

- Se l'ufficio non ottempera a quanto stabilito, il contribuente può presentare un ulteriore ricorso, per chiedere l'esecuzione della sentenza (giudizio di ottemperanza), alla Commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale

# Pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo

➤ Il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- ***dopo la notifica dell'accertamento***

- imposte dirette, Iva, imposta complementare per il maggior valore accertato di registro :  
1/3 della maggiore imposta
- 1/3 della maggiore imposta: nessun importo

- ***dopo la decisione della Commissione tributaria provinciale\****

- sentenza sfavorevole al contribuente: 2/3 degli importi dovuti\*\*
- sentenza parzialmente sfavorevole al contribuente: l'ammontare risultante dalla decisione (e, comunque, non oltre i 2/3)\*\*

- ***dopo la decisione della Commissione tributaria regionale\****

- sentenza in tutto o in parte sfavorevole al contribuente; il residuo ammontare indicato nella sentenza

\* Lo stesso trattamento si applica alle sanzioni

\*\* Gli importi devono essere diminuiti di quanto già corrisposto

# Pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo (Segue)

- ***dopo la sentenza della Corte di Cassazione:***
  - sentenza definitiva in tutto o in parte sfavorevole al contribuente : per il residuo ammontare indicato nella sentenza
  - sentenza di annullamento con rinvio: l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado l'intero importo indicato nell'atto, in caso di mancata riassunzione

# Sospensione dell'atto impugnato

- Come tutti i provvedimenti amministrativi, anche quelli tributari sono provvisoriamente esecutivi
- la sospensione degli effetti dell'atto impugnato può essere accolta dal Giudice in presenza di:
  - ***fumus boni iuris***, cioè la parvenza, in base ad una prima sommaria analisi, che i vizi dell'atto dedotti dal soggetto interessato e le sue ragioni siano fondati;
  - ***periculum in mora***: effettivo pericolo che la provvisoria esecutività del provvedimento determini un danno grave ed irreparabile al destinatario del medesimo
- Nei ricorsi tributari la sospensione degli effetti di un provvedimento (cd sospensiva):
  - deve essere richiesta con istanza motivata proposta nello stesso ricorso o con atto separato
  - viene accolta o rigettata con «ordinanza» motivata
  - può essere parziale e può essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria od assicurativa
  - previa istanza motivata di parte, è altresì ammessa la revoca o la modifica del provvedimento cautelare
  - cessa (o, meglio, cessano i suoi effetti) dalla data di pubblicazione della sentenza

# Sospensione dell'atto impugnato (Segue)

- La proposizione del ricorso non sospende gli effetti giuridici dell'atto impugnato.
- tuttavia, il ricorrente può chiedere alla Commissione tributaria competente, con un'apposita istanza, la sospensione dell'atto, se ritiene che dallo stesso gli possa derivare un danno grave e irreparabile.
- la richiesta motivata può essere contenuta nel ricorso o essere presentata con atto separato. In quest'ultimo caso, l'istanza va notificata alle altre parti e depositata, con la prova dell'avvenuta notificazione, presso la segreteria della Commissione tributaria.
- l'istanza di sospensione è decisa entro 180 giorni dalla data di presentazione della stessa. Se l'atto impugnato viene sospeso, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronuncia.
- se la Commissione concede la sospensione, gli effetti permangono fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.
- la sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa.

# Sospensione dell'atto impugnato (Segue)

- La sospensione dell'atto impugnato **può essere chiesta anche nei gradi successivi al primo** (DLgs n. 156/2015):
  - in appello, con istanza formulata alla Commissione tributaria regionale
  - in pendenza del ricorso per cassazione, con istanza formulata alla Commissione tributaria regionale che ha emesso la sentenza impugnata
  - in pendenza del giudizio di revocazione, alla Commissione tributaria presso cui pende tale giudizio
- se il giudizio riguarda **sanzioni tributarie**, la Commissione tributaria regionale:
  - può disporre la sospensione del provvedimento
  - deve necessariamente concederla se il contribuente produce un'idonea garanzia, anche a mezzo fideiussione bancaria o assicurativa
- **se è stata proposta impugnativa per Cassazione** la parte che vi abbia interesse può chiedere alla Commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività
- **in pendenza del giudizio di revocazione**, alla Commissione tributaria presso cui pende tale giudizio.

# Il ricorso in appello

- La sentenza della Commissione provinciale può essere appellata alla Commissione regionale competente.
- il termine per impugnare la sentenza della Commissione tributaria provinciale è di 60 giorni, decorrente dalla notifica effettuata da una delle parti.
- se la sentenza della Commissione tributaria provinciale non è stata notificata, il termine per proporre appello è più lungo (sei mesi dalla pubblicazione della sentenza). Trova sempre applicazione la sospensione dei termini feriali (dal 1° al 31 agosto).
- il ricorso in appello è proposto (nelle stesse forme del ricorso alla Commissione tributaria provinciale) nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato, entro 30 giorni dalla proposizione, nella segreteria della Commissione tributaria regionale adita..

# Il ricorso in Cassazione

- Le sentenze pronunciate in grado d'appello possono essere impugnate con ricorso per cassazione solo per i seguenti motivi:
  - motivi attinenti alla giurisdizione
  - violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza
  - violazione o falsa applicazione di norme di diritto
  - nullità della sentenza o del procedimento
  - omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.
- dal 1° gennaio 2016, può essere impugnata con ricorso per cassazione una sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale (cosiddetto ricorso “*per saltum*”), saltando così il giudizio d'appello. Tuttavia, questa possibilità è prevista solo se vi è un accordo delle parti in giudizio e quando il ricorso riguarda una questione di diritto.
- il ricorso per cassazione deve essere sottoscritto, a pena di inammissibilità, da un avvocato iscritto nell'apposito albo, munito di procura speciale.

# Il Ricorso per Revocazione

- Rappresenta un **rimedio eccezionale**, che consente di **far valere profili di fatto rispetto a sentenze non più impugnabili** per valutazioni di merito, **o perché** censurabili soltanto in sede di legittimità **o perché** già passate in giudicato
- L'impugnazione per revocazione (art 395 CPC) può essere :
  - **ordinaria** : concerne vizi della sentenza stessa o riguardanti elementi conosciuti o conoscibili dalla parte, e va proposta entro i termini di impugnazione ordinari:
    - errore revocatorio (c 1, n 4)
    - conflitto teorico tra giudicati (c 1, n 5)
  - **straordinaria**:
    - concerne i seguenti motivi: dolo della parte (c 1, n.1), prove false (c 1, n.2), rinvenimento di documenti (c 1, n.3), dolo del giudice accertata con sentenza passata in giudicato (c 1 n 6)
    - può essere proposta entro 60 gg dalla scoperta del vizio revocatorio, purché successiva alla scadenza dei termini per l'appello. Ove sia antecedente, il mezzo di impugnazione esperibile è l'appello, la cui scadenza di 60 gg decorre dal momento della scoperta del vizio
    - anche le sentenze emesse in un unico grado (in esito al cd ricorso per saltum) possono essere oggetto di ricorso per revocazione straordinaria, in quanto i motivi di revocazione ordinaria possono essere fatti valere con l'appello
- al ricorso per revocazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo art 56 del DLgs n. 546/1992 in materia di sospensione
- la proposizione della revocazione **non sospende** il termine per proporre il **ricorso per Cassazione**

# Il Ricorso per Ottemperanza

## ➤ **Presupposti** a (art. 70 DLgs n 546/92):

- inutile decorso del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento o, in mancanza, il decorso di trenta giorni dalla messa in mora, a mezzo di ufficiale giudiziario
- Sentenza (definitiva) la cui esecuzione richieda una specifica attività non posta in essere dall'ufficio soccombente (es.: rimborso, riconoscimento di un beneficio, correzione delle risultanze catastali)
- **NOTA**

*nonostante il tenore letterale dell'art. 70 del D. Lgs. n° 546/92 prescriba l'avvenuto passaggio in giudicato della sentenza, il ricorso per ottemperanza può essere esperito anche nelle ipotesi di sentenze non definitive( interpretazione giurisprudenziale dgli artt. 67, 68 e 69 del D. Lgs. n° 546/92)*

# Il Ricorso per Ottemperanza (Segue)

## ➤ Instaurazione del giudizio :

- **deposito del ricorso in doppio originale, presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale (se la sentenza è stata da essa pronunciata) e, in ogni altro caso, presso la segreteria della Commissione tributaria Regionale**
  - atto introduttivo indirizzato al Presidente della Commissione indicando, a pena di inammissibilità, la sentenza di cui si chiede l'ottemperanza e producendola in copia unitamente all'originale e alla copia autenticata dell'atto di messa in mora
- la segreteria della Commissione provvederà, poi, a comunicare uno dei due originali all'Amministrazione finanziaria o all'ente locale obbligato all'esecuzione
- **se lo ritiene opportuno, il Collegio può delegare un proprio componente o nominare un commissario ad acta (estraneo alla Commissione)**, definendone i poteri nell'atto di nomina e fissando un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi.
  - Il giudizio di ottemperanza, infine, viene dichiarato chiuso dal Collegio con ordinanza, per avvenuta esecuzione della sentenza. In ogni caso, la **possibilità di agire in ottemperanza** per l'adeguamento dell'Amministrazione al giudicato è **soggetta alla prescrizione ordinaria decennale** prevista per l'estinzione dell'obbligazione tributaria.

# Il Ricorso per Ottemperanza (Segue)

- entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio o l'ente locale può trasmettere le proprie osservazioni
  - Il presidente della Commissione Tributaria assegna il ricorso alla Sezione che ha pronunciato la sentenza. Il presidente della Sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.
  - Il Collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi
  - Il Collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi
  - Il Collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.
- tutti i provvedimenti di cui sopra sono immediatamente esecutivi.
- contro la sentenza di ottemperanza è ammesso soltanto il ricorso per cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento

# IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

## ➤ **Notifica del Ricorso e Costituzione in giudizio telematica**

- Il processo tributario telematico è stato **avviato il 1° dicembre 2015**. Inizialmente in vigore solo in alcune regioni, è poi stato gradualmente esteso a tutte le Commissioni tributarie. **Dal 15 luglio 2017 è attivo in tutto il Paese**
- presso tutte le Commissioni tributarie **le Parti processuali possono:**
  - utilizzare la **posta elettronica certificata** per la **notifica del ricorso**, anche in appello
  - effettuare il successivo **deposito in via telematica degli atti e documenti** del processo utilizzando il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (**S.I.Gi.T.**). L'accesso ai servizi del S.I.Gi.T. deve avvenire previa registrazione delle parti processuali e richiede il possesso di una **casella di posta elettronica certificata** e di una **firma digitale** valida.
- **l'uso degli strumenti informatici e telematici** nell'ambito del processo tributario è **obbligatorio** per i giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato a **partire dal 1° luglio 2019.**

# IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO (Segue)

- Il processo tributario telematico **consente alle parti processuali** di:
  - effettuare con modalità telematiche il **deposito dei ricorsi e degli altri atti processuali** presso le Commissioni tributarie
  - **accedere al fascicolo processuale** informatico del processo e **consultare tutti gli atti e i provvedimenti emanati dal giudice.**
- al Sistema Informativo della Giustizia Tributaria si può accedere dal Portale della Giustizia tributaria ([www.giustiziatributaria.gov.it](http://www.giustiziatributaria.gov.it)), sul quale vengono pubblicate le informazioni relative alla fruibilità dei servizi.

# Comunicazione, notifiche e depositi telematici

➤ **Le comunicazioni** vengono effettuate:

- **anche** mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata
  - l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti deve essere indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo
  - la comunicazione si intende perfezionata con la ricezione avvenuta nei confronti di almeno uno dei difensori della parte
- **esclusivamente** mediante deposito in Segreteria della Commissione tributaria quando:
  - l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte non è stato indicato e se lo stesso non è reperibile da pubblici elenchi
  - non è stato possibile recapitare il messaggio di posta elettronica certificata, per cause imputabili al destinatario.

# Notifica e deposito - atti processuali, documenti – provvedimenti giurisdizionali

- **Dal 1° luglio 2019** le parti, i consulenti e gli organi tecnici **devono** eseguire le notifiche ed i depositi degli atti processuali **esclusivamente con modalità telematiche** (in conformità alle procedure ed alle forme contemplate nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 163/2013)
- **eccezioni:**
  - il Presidente della Commissione tributaria o il Presidente di sezione, in casi eccezionali, se il ricorso è già iscritto a ruolo, ovvero il Collegio se la questione sorge in udienza, possono autorizzare il deposito con modalità diverse da quelle telematiche (con provvedimento motivato)
  - nelle seguenti ipotesi le notifiche sono effettuate con le modalità tradizionali (articolo 16 del decreto legislativo n. 546/1992):
    - mancata indicazione, negli atti del processo dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte, ovvero non possibile reperibilità degli stessi da pubblici elenchi
    - mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatari
- **insussistenza dell'obbligo di utilizzare le modalità telematiche di notifica e deposito:**
  - per i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica, nelle controversie di valore fino a 3.000 euro. Tali soggetti hanno comunque la facoltà di utilizzare le modalità telematiche, per notifiche e depositi, previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo, dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni