

**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---



**iFEL**  
Fondazione ANCI

# **L'AVVISO DI ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI LOCALI: FORMA, SOSTANZA E CRITICITA'**

a cura di **Avv. Antonio Chiarello**  
**Macerata, 06.06.2019**



# Indice

**Il procedimento accertativo**

**I requisiti di forma dell'atto impositivo.**

**I requisiti di sostanza dell'atto impositivo.**

**L'individuazione del soggetto passivo.**

**L'individuazione del presupposto oggettivo impositivo.**

**La quantificazione della pretesa tributaria.**

# Indice

**La motivazione in ragione della funzione dell'atto impositivo.**

**La motivazione per relationem.**

**La motivazione idonea secondo i pronunciamenti della Corte di Cassazione.**

**Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata.**

**La notifica dell'atto impositivo.**

**La prescrizione e la decadenza.**

# Indice

**La valutazione critica in sede di accertamento con adesione e/o reclamo/mediazione.**

**Il riparto degli oneri probatori in sede contenziosa.**

**Le tecniche di difesa degli atti impositivi in sede contenziosa.**

**La riscossione degli atti impositivi.**

# Presentazione

Il procedimento amministrativo di controllo della posizione del soggetto passivo del rapporto di imposta, qualora siano riscontrate irregolarità, trova conclusione nell'emissione di un atto di natura accertativa che deve essere portato a legale conoscenza del contribuente tramite la sua notifica entro un termine perentorio.

L'atto finale e recettizio deve però presentare dei requisiti di forma e di sostanza affinché sia idoneo allo scopo e possa consentire al suo destinatario di comprendere le ragioni di fatto e di diritto della pretesa tributaria e quindi consentirgli, se lo ritiene, di contestarlo giudizialmente nella pienezza del proprio diritto di difesa.

Durante la giornata saranno illustrati i requisiti di forma e di sostanza idonei per la legittimità dell'atto impositivo e le condotte da assumere per sostenerne in un eventuale contenzioso la legittimità e fondatezza e ciò alla luce della giurisprudenza di legittimità.

**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---

**Il procedimento accertativo tra  
poteri ed obblighi**

# il procedimento accertativo

diversi significati del termine ACCERTAMENTO:

- **Espressione dell'attività di ricognizione dei fatti che rappresentano il presupposto dell'imposta;**
- **Determinazione, con effetti preclusivi, della base imponibile da parte dell'ente impositore;**
- **Definire la fase di controllo dei contribuenti e di realizzazione di una serie di operazioni tecnico giuridiche di valutazione e di stima del presupposto impositivo**

# il procedimento accertativo

- L'accertamento è il **procedimento amministrativo** di applicazione dei tributi.
- L'avviso di accertamento è l'**atto finale recettizio** (legale conoscenza con la notificazione) del **procedimento tipizzato\*** di accertamento.

**\* «tipizzato» : sequela di atti e comportamenti stabiliti dalla legge per la legittima emissione dell'atto impositivo**



# il procedimento accertativo

- L'atto impositivo (accertativo, liquidatorio, riscossivo) rientra nella disciplina generale prevista dalla L. 241/1990, relativamente agli atti e provvedimenti amministrativi.
- Ha però **carattere vincolato**, come tipicamente accade agli atti tributari in cui non vi è discrezionalità circa la nascita del procedimento, (da qui la natura non negoziale dell'atto impositivo) sicchè **l'Ufficio, in presenza della disciplina prevista dalla legge tributaria, constata la sua violazione, deve emanare l'avviso così come prestabilito dalla legge, per cui tale atto non può essere viziato da eccesso di potere.**

# il procedimento accertativo

- L'avviso è un provvedimento amministrativo **che stabilisce autoritativamente l'obbligazione.**
- Se l'avviso non è impugnato l'obbligazione diviene definitiva. (c.d. cristallizzazione della pretesa)
- Il contribuente ha, ex art. 24 Cost., il potere di agire in giudizio, per contestare l'atto impositivo.

# il procedimento accertativo

➤ L'accertamento manifesta il potere di rettificare le dichiarazioni o di effettuare accertamenti d'ufficio mentre l'attività di controllo si esplica nell'effettuazione di accessi ed ispezioni, nell'invio di questionari, nella richiesta di dati e notizie e di tutte le informazioni che consentono di determinare il comportamento del contribuente rispetto ai suoi obblighi tributari.

➤ Pur essendo complementari, le due attività devono essere mantenute distinte in quanto l'attività di accertamento ha ad oggetto il controllo dell'operato dei contribuenti, **i poteri istruttori sono preliminari ed esterni all'accertamento ed hanno un'autonoma rilevanza giuridica.**

# il procedimento accertativo

L'attività istruttoria

➤ l'intera attività che inizia **con la verifica del presupposto di imposta**, su iniziativa del privato (dichiarazione/denuncia) o dell'amministrazione (atto liquidatorio) attività che può sfociare eventualmente in atti finalizzati a dare piena attuazione del dispositivo delle norme sostanziali.

➤ **La previsione in capo al contribuente dell'obbligo di presentare nei modi e nei tempi previsti la propria dichiarazione** con cui comunica all'ente impositore delle fattispecie da sottoporre a tassazione e soprattutto la possibilità di essere soggetto, in caso di inadempimento, a sanzioni, **responsabilizza il soggetto nei suoi doveri inderogabili di solidarietà economica.**

➤ **La dichiarazione** con la quale il contribuente comunica al fisco comunale sia l'acquisto (o la cessazione) della propria soggettività passiva e/o la consistenza della propria base **imponibile è un atto interlocutorio tra Comune impositore e contribuente volto ad avviare eventualmente una fase di accertamento tributario** che potrebbe sfociare a determinare il maggior imponibile o la maggiore imposta ed anche eventualmente il diniego di trattamenti agevolativi consequenziali alla dichiarazione presentata.

# il procedimento accertativo

➤ **l'attività di accertamento** non deve intendersi come direttamente preordinata alla misurazione della obbligazione tributaria (e, dunque, al recupero dei tributi evasi), **bensì all'accertamento dell'adempimento, da parte del contribuente, di tutti gli obblighi tributari e, in definitiva, quale deterrente alla violazione degli obblighi tributari**

➤ **L'attività di accertamento in senso proprio è finalizzata** alla determinazione della base imponibile e alla liquidazione del debito tributario,

➤ **La conoscenza della situazione fiscale** è quell'attività volta all'acquisizione di elementi di fatto, dati e notizie fiscalmente rilevanti, che potremmo definire **attività “conoscitiva”**

# il procedimento accertativo

In linea di principio l'attività istruttoria ha lo scopo di:

- acquisire la conoscenza di un fatto potenzialmente determinativo del presupposto impositivo
- determinare in base al riscontro del verificato presupposto impositivo il soggetto che in base alla previsione normativa è chiamato a rispondere del tributo
- acquisire ogni elemento utile per la qualificazione della fattispecie imponibile e la corretta quantificazione dell'obbligazione tributaria

# il procedimento accertativo

In termini generali, gli enti locali sono stati dotati, dall'art. 83, comma 28-sexies, del D.L. n. 112 del 2008, dei poteri di accesso ai dati e alle informazioni del Sistema di interscambio Anagrafe Tributaria Enti Locali

- l'ufficio può richiedere atti e documenti, inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti  
Tale potere è stato esteso anche alla IUC (comma 693). Dalla mancata collaborazione è fatto scaturire la possibilità di ricorrere a presunzioni semplici nell'atto di accertamento (comma 694).

- Non vi sono conseguenze univoche in relazione alla violazione delle norme istruttorie. La giurisprudenza si colloca fra un estremo rigoroso – la violazione delle sanzioni istruttorie produce l'infondatezza dell'atto di accertamento per la parte costruita sopra le prove illegittimamente raccolte – e un estremo “liberale”, per cui l'atto è sempre valido.

# il procedimento accertativo

CASS n.22370 del 2010

«L'accertamento tributario, per sua natura e funzione, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e di norme giuridiche, da adottarsi nel rispetto del contraddittorio, nè esprime un apprezzamento critico in ordine a dati noti ad entrambe le parti, ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale» (Cass. n. 12394/2002).



# il procedimento accertativo

L'avviso di accertamento è l'atto conclusivo della procedura accertativa individuale

**E' un atto autoritativo di individuazione** del presupposto, di determinazione dell'imponibile dell'imposta ed eventualmente di altri elementi essenziali del presupposto stesso oltre che di imputazione soggettiva dell'obbligazione tributaria.

In quanto atto dell'autorità è indirettamente esecutorio e quindi non esattivo perché legittima solo l'emanazione di un atto della riscossione (ruolo/ingiunzione) che costituirà il titolo esecutivo che darà l'accesso alla eventuale procedura coattiva.

# il procedimento accertativo

Il Comune può decidere di NON ACCERTARE ?

## IL PRINCIPIO GENERALE DELL'INDISPONIBILITA' DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Tale potere/dovere è espressione dell'interesse fiscale, inteso quale interesse (pubblico) generale alla riscossione dei tributi nel *quantum* dovuto non rinunciabile dall'ente impositore e ciò nel rispetto ed applicazione dei principi generali ritenuti applicabili al rapporto obbligatorio d'imposta, individuati negli artt. 23, 53 e 97 della Costituzione Italiana.

# il procedimento accertativo

Il Comune può decidere di NON ACCERTARE ?

## IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITA' DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

La scomposizione del principio enuclea i seguenti corollari:

- a) indisponibilità intesa quale inaccessibilità in campo tributario del negozio civilistico;
- b) indisponibilità nel senso di irrinunciabilità al credito tributario;
- c) indisponibilità quale inderogabilità della norma tributaria;
- d) indisponibilità derivante dalla vincolatività dell'attività di accertamento e riscossione dell'ente impositore.

# il procedimento accertativo

## Il Comune può decidere di NON ACCERTARE ?

**Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia,  
con il parere 9 maggio 2018, n. 140**

nel nostro ordinamento vige **il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria**, corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell'azione amministrativa in materia tributaria:

tale assunto si fonda sull'art.23 Cost., secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge; pertanto, secondo questa impostazione, **la necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l'Ente impositore, comporta il necessario esercizio, da parte di quest'ultimo, dei poteri conferitigli, senza alcuna discrezionalità;**

# il procedimento accertativo

## Il Comune può decidere di NON ACCERTARE ?

**Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia, con il parere 9 maggio 2018, n. 140**

**gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario o di definizione concordata dei tributi, introdotti dal legislatore al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di conciliare le esigenze sottese al principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria con altre esigenze altrettanto rilevanti, quali la certezza dei rapporti giuridici, la sollecitudine nella riscossione delle somme dovute ed il buon andamento dell'attività amministrativa.**

**Gli istituti cui si fa riferimento, attesa la loro eccezionalità, non costituiscono in ogni modo una negazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma rappresentano deroghe che, in quanto applicabili alle sole ipotesi e secondo le modalità rigorosamente circoscritte dal legislatore, confermano la vigenza del**

# il procedimento accertativo

## Il Comune può decidere di NON ACCERTARE ?

Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia  
parere 9 maggio 2018, n. 140

- il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli artt. 53 e 97 Cost., in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore;
- anche le sanzioni, espressione del potere punitivo dell'Amministrazione, appartengono al novero delle potestà e dei diritti indisponibili in merito ai quali è escluso che possano concludersi accordi transattivi con la parte destinataria degli interventi sanzionatori.

# il procedimento accertativo

Il Comune può decidere di NON ACCERTARE ?

In senso conforme:

CORTE DEI CONTI Sezione di controllo per la regione Lombardia – Delib. 140/2018

CORTE DEI CONTI Sezione di controllo per la Regione siciliana – Delib. n.106/2014/PAR

CORTE DEI CONTI Sezione di controllo per l'Emilia Romagna – Delib. 27/2012/PAR

CORTE DEI CONTI Sezione di controllo per il Veneto – Delib. n.313/2016 /PAR

CORTE DEI CONTI Sezione di controllo per la Regione siciliana – Delib. n.106/2014/PAR

CORTE DEI CONTI Sezione di controllo per il Piemonte – Delib. n.7/par./2007

# il procedimento accertativo

Il Comune può decidere di **NON IRROGARE LE SANZIONI A FRONTE DELL'ACCERTATA VIOLAZIONE per obiettive condizioni di incertezza normativa ?**

Art. 8 del decreto legislativo 546/92

*1. La Commissione Tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.*



# il procedimento accertativo

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 18405 Anno 2018 Data pubblicazione: 12/07/2018**

per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi **la situazione giuridica oggettiva**, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata **dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie;**

(cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014;

# il procedimento accertativo

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14528 Anno 2019 Data  
pubblicazione: 28/05/2019**

L'incertezza normativa oggettiva che, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2 e della L. 2 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, **ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione** (Cass., n. 24670 del 28/11/2007; id., n. 2192 del 16/02/2012; id., n. 18434 del 26/10/2012; id., n. 3245 del 11/02/2013) Sez. 5, n. 4522 del 22/02/2013);

# il procedimento accertativo

## I fatti indice per rilevare l'oggettiva ignoranza:

- 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;
- 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;

# il procedimento accertativo

## **I fatti indice per rilevare l'oggettiva ignoranza:**

- 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;
- 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali;
- 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

# il procedimento accertativo

## La valutazione dei fatti indice per rilevare l'oggettiva ignoranza

Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili.

Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione".

# il procedimento accertativo

l'accertamento dell'obiettiva incertezza è quindi demandato esclusivamente al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione, **mentre non può mai essere operato dall'ente impositore, tenuto ad applicare le sanzioni ex lege**

*ex multis, Cass.ord.4244 del 21/02/2018; Cass.ord.43802 del 16/02/2018; Cass.ord.n.12301 del 17/05/2017 ;Cass.sent.n.255509*

# il procedimento accertativo

## La soggettiva ignoranza incolpevole del diritto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 n.4

Cause di non punibilita'

1. Se la violazione e' conseguenza di errore sul fatto, l'agente non e' responsabile quando l'errore non e' determinato da colpa.
2. Non e' punibile l'autore della violazione quando essa e' determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonche' da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.
3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non e' stato eseguito per fatto denunciato all'autorita' giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.
- 4. L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.**
5. Non e' punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.

# il procedimento accertativo

La soggettiva ignoranza incolpevole del diritto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 n.4

il principio generale applicabile a ogni tipologia di sanzione amministrativa avente portata generale (Corte Cass. Sez. 2, Sentenza n. 720 del 15/01/2018) secondo il quale in tema di illeciti amministrativi, la sufficienza, al fine d'integrare l'elemento soggettivo della violazione, della semplice colpa ex art. 3 legge 689 del 1981, comporta che, al fine di escludere la responsabilità dell'autore dell'infrazione, non basta uno stato di ignoranza circa la sussistenza dei relativi presupposti, **ma occorre che tale ignoranza sia incolpevole, cioè non superabile dall'interessato con l'uso dell'ordinaria diligenza;**



# il procedimento accertativo

La soggettiva ignoranza incolpevole del diritto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 n.4

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 12901 Anno 2019 - Data pubblicazione 15/05/2019**

È, pertanto sufficiente, ai fini dell'assoggettamento a sanzione tributaria, una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o tantomeno di un intento fraudolento), **atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, gravandolo dell'onere di provare il contrario** (così sostanzialmente, in motivazione, Cass. n. 14042 del 03/08/2012; cfr. Cass. n. 13068 del 15/06/2011; Cass. n. 22890 del 25/10/2006; sulla non necessità di un intento fraudolento si veda anche Cass. n. 4171 del 20/02/2009; in termini infine vedasi Cass. n. 22329/2018);

# il procedimento accertativo

## La intrasmissibilità delle sanzioni

*art.8, D.Lgs 472/1997*

l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi

• *Cass., ord.4157 del 21/02/2018; Cass., ord.17682 del 17/07/2017*

neppure se il decesso avviene mentre era in corso il pagamento del piano di rateazione delle somme dovute e definite dal contribuente mediante uno strumento deflativo del contenzioso o se il decesso avviene successivamente alla definitività dell'atto impositivo notificato al de cuius

• *Circolare A.E. n.29/E del 07/08/2015 - ex multis, Cass.ord.n.19030 del 17/07/2018; Cass.sent.n.8053 del 29/03/2017*

# il procedimento accertativo

## LA TUTELA DELL’AFFIDAMENTO

Art.10 co.2 L. n.212/2000

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito **di fatti direttamente conseguenti** a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

**NON RIENTRA LA FATTISPECIE DI MANCATO ACCERTAMENTO NEGLI ANNI PREGRESSI**

# il procedimento accertativo

## LA TUTELA DELL’AFFIDAMENTO

Art.10 co.2 L. n.212/2000

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8548 Anno 2019 - Data pubblicazione: 27/03/2019**

### **Questione:**

La Commissione tributaria regionale ..... ha confermato la sentenza di prime cure sul rilievo che l'avviso di accertamento non era motivato poiché non indicava le ragioni del mancato riconoscimento dell'esenzione che, per i 19 anni pregressi, era stata riconosciuta. Inoltre, il Comune era venuto meno all'obbligo di richiedere informazioni al contribuente prima di emettere l'atto impositivo. Il principio dell'affidamento, fondato sul fatto che per 19 anni l'amministrazione non aveva richiesto l'imposta, determinava che quest'ultima avrebbe potuto essere richiesta solo per il futuro.

# il procedimento accertativo

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8548 Anno 2019 - Data pubblicazione: 27/03/2019**

## **DECISIONE**

gli avvisi di liquidazione e accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (Cass. 24 gennaio 2018, n. 1694, in applicazione del principio, ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto sufficientemente motivato l'avviso di accertamento, nel quale erano stati indicati i dati identificativi dell'immobile, il soggetto tenuto al pagamento e l'ammontare dell'imposta. In senso conforme, Cass. 8 novembre 2017, n. 26431; Cass. 11 giugno 2010, n. 14094).

# il procedimento accertativo

## LA TUTELA DELL’AFFIDAMENTO

Art.10 co.2 L. n.212/2000

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8548 Anno 2019 - Data pubblicazione: 27/03/2019

### QUESTIONE

Parte ricorrente contesta la pronuncia della Commissione tributaria regionale nella parte in cui ha qualificato l'inerzia amministrativa come precisa indicazione a cui adeguare il proprio comportamento fiscale, riscontrando una "aspettativa legittima" in capo alla contribuente allorquando l'amministrazione muta orientamento in ordine all'applicazione di una norma nel caso concreto e, quindi, ritiene tassabili fattispecie che, in precedenza, aveva ritenuto non soggette ad imposta, mentre il nuovo indirizzo avrebbe dovuto valere solo per il futuro, escludendo, Corte di Cassazione - copia non ufficiale così, nel caso di specie, l'obbligo di versare l'imposta e le sanzioni. L'amministrazione sostiene che il fatto di non aver emesso alcun provvedimento impositivo per gli anni pregressi non aveva ingenerato alcun legittimo affidamento.

# il procedimento accertativo

## LA TUTELA DELL’AFFIDAMENTO

### Art.10 co.2 L. n.212/2000

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8548 Anno 2019 - Data pubblicazione: 27/03/2019

## DECISIONE

Il legittimo affidamento del contribuente comporta, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori e accessori conseguenti all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non incide sulla debenza del tributo, che prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale, dipendendo esclusivamente dall'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi (Cass. 9 gennaio 2019, n. 370; Cass. 25 marzo 2015, n. 5934).

# il procedimento accertativo

## LA TUTELA DELL’AFFIDAMENTO

Art.10 co.2 L. n.212/2000

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8548 Anno 2019 - Data pubblicazione: 27/03/2019

### DECISIONE

Il principio di buona amministrazione impone dunque di richiedere l'imposta per i periodi pregressi e nei limiti della decadenza, lì dove il legittimo affidamento avrebbe potuto, semmai, valere ai fini delle sanzioni, ma sul punto non è stata formulata una specifica domanda, mentre la contribuente non ha contestato la sussistenza dei presupposti impositivi.



# il procedimento accertativo

**Art. 6. (Conoscenza degli atti e semplificazione) L. n.212/2000**

**Co. 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.

# il procedimento accertativo

**Art. 6. (Conoscenza degli atti e semplificazione) L. n.212/2000**

**Co. 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.

# il procedimento accertativo

**Art. 6. co.5 (Conoscenza degli atti e semplificazione) L. n.212/2000**

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 14001 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 23/05/2019**

«in tema di riscossione delle imposte, l'art. 6, comma quinto, della legge 27 luglio 2000, n. 212, **non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo**, ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n 600, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso»(Cass. 21/11/2017, n. 27716; Cass. 12/04/2017, n. 9463).

# il procedimento accertativo

**Art. 6. co.5 (Conoscenza degli atti e semplificazione) L. n.212/2000**

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 14001 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 23/05/2019**

«in tema di riscossione delle imposte, l'art. 6, comma quinto, della legge 27 luglio 2000, n. 212, **non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo**, ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n 600, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso»(Cass. 21/11/2017, n. 27716; Cass. 12/04/2017, n. 9463).

# il procedimento accertativo

## I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA ACCERTATIVA

- **Il contraddittorio endoprocedimentale**
- **L'accertamento anticipato**

# il procedimento accertativo

## IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14050 Anno 2019 Data pubblicazione: 23/05/2019

### Il principio generale

... in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, **esclusivamente per i tributi "armonizzati"**, mentre per quelli "non armonizzati" non è rinvenibile nella legislazione nazionale un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Sez. U, sent. n. 24823/2015; ord. 20036/2018)

Cass. sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2875; Cass. sez. 6-5, ord. 20 aprile 2017, n. 10030; Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2017, n. 20799; Cass. sez. 6-5, ord. 11 settembre 2017, n. 21071; Cass. sez. 6-5, ord. 14 novembre 2017, n. 26943; Cass. sez. 6-5, ord. 6 febbraio 2018, n. 2873).

# il procedimento accertativo

## IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE NON SI APPLICA AI TRIBUTI LOCALI

**Cass. Civile Ord. Sez. 6 Num. 26579 Anno 2018**

**Data pubblicazione: 22/10/2018**

.....vertendosi in tema di accertamento riguardante l'ICI, tributo locale, in relazione al quale va esclusa la sussistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio.

# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

### **Art. 12. (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) L. n.212/2000**

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.



# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

### I poteri di accesso

#### Art.1 co.693 L. 147/2013

**693.** Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni.

**694.** In caso di mancata collaborazione del contribuente o altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici di cui all'articolo 2729 del codice civile.

# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

Art. 12 co.7 L. n.212/2000

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374

# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

Art. 12 co.7 L. n.212/2000

Si applica a qualsiasi attività di accertamento ?

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13774 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 22/05/2019**

il presupposto di tutti «i diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali » come recita la rubrica dell'art. 12 1.212/2000, risulta ben delineato nel comma 1 dello stesso articolo che fa espresso riferimento agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali «nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali».

# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

Art. 12 co.7 L. n.212/2000

Si applica a qualsiasi attività di accertamento ?

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13774 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 22/05/2019**

Nel caso di specie non vi è stato alcun accesso, alcuna ispezione od alcuna verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività agricola della ricorrente, in quanto, come ben emerge dalla sentenza impugnata, « le operazioni di verifica si sono svolte nella sede operativa della g.d.f. e per due soli giorni c/o lo studio del consulente » : in simile situazione caratterizzata dalla totale mancanza del presupposto previsto dall'art. 12.1.212/2000, la ricorrente non può lamentare né l'emissione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, degli avvisi di accertamento prima della scadenza del termine di sessanta giorni concessi al contribuente per presentare osservazioni e richieste né la mancata esposizione, negli avvisi di accertamento, delle ragioni che hanno giustificato l'urgenza dell'emissione stessa.

# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

Art. 12 co.7 L. n.212/2000

Si applica anche agli accertamenti dei tributi locali ?

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8654 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 28/03/2019**

Questione:

controversia relativa alla legittimità di un avviso di accertamento per TIA della concessionaria del servizio di accertamento e riscossione della tariffa per conto del Comune emesso il 9 dicembre a seguito di ispezione effettuata il 4 dicembre 2012 nella sede della contribuente e da questa impugnato lamentando il mancato rispetto del termine dilatorio, stabilito dall'art.12, comma 7, della legge 212/2000, tra accesso ed emissione dell'atto impositivo,

# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

Art. 12 co.7 L. n.212/2000

Si applica anche agli accertamenti dei tributi locali ?

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8654 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 28/03/2019**

Il comma 7, dell'art.12, in particolare, riguarda verifiche eseguite (non dalla sola Guardia di Finanza ma) da "organi di controllo" in genere. **E' indubbio che le regole di garanzia valgano anche per gli enti locali** (i quali, come emerge dall'art.1 della medesima legge hanno l'obbligo di adeguare "i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge") nonché, in forza di evidente identità di ratio, per le società a cui gli enti impositori affidino, in concessione, compiti di accertamento e riscossione delle imposte, ivi inclusi (per quanto in questa sede più direttamente rileva) i compiti strumentali, di rilevazione di dati necessari alla determinazione della base imponibile;

# il procedimento accertativo

## L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO

Art. 12 co.7 L. n.212/2000

7. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

La imminente scadenza del termine perentorio per l'accertamento è da considerarsi «*caso di particolare e motivata urgenza*» ?

# il procedimento accertativo

L' imminente scadenza del termine perentorio per l' accertamento è da considerarsi «*caso di particolare e motivata urgenza*» ?

**NO**

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 13630 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 21/05/2019**

Questa Corte ha inoltre chiarito che le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della I. n. 212/2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa (cfr., tra le molte, Cass. sez. 6-5, ord. 9 novembre 2015, n. 22786; Cass. sez. 5, 16 marzo 2016, n. 5149; Cass. sez. 6-5, ord. 10 aprile 2018, n. 8749).



## **I requisiti di forma e di sostanza dell'avviso di accertamento**



# I requisiti di forma e di sostanza

## ELEMENTI ESSENZIALI DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

- ❖ **Indicazione del Soggetto Passivo**
- ❖ **Esposizione della Fattispecie impositiva** (oggetto, base imponibile, aliquote)
- ❖ **Motivazione** (indicazione delle ragioni di fatto e di diritto che hanno indotto all'emissione dell'atto)
- ❖ Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto notificato
- ❖ L'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela

# I requisiti di forma e di sostanza

## ELEMENTI ESSENZIALI (sostanza e forma) DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

- ❖ **La determinazione della pretesa (base imponibile – misura del tributo – misura delle sanzioni – misura degli interessi)**
- ❖ I Termini di pagamento
- ❖ Le somme dovute in caso di acquiescenza
- ❖ Possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione (se c'è materia concordabile)
- ❖ L'indicazione del responsabile del procedimento
- ❖ **Modalità e termini per l'impugnativa giudiziale ivi compresa quella del reclamo-mediazione**
- ❖ **La sottoscrizione del Funzionario Responsabile del tributo**

# I requisiti di forma e di sostanza

- ❖ **Modalità e termini per l'impugnativa giudiziale ivi compresa quella del reclamo-mediazione**

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14619 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 29/05/2019**

La mancata indicazione nell'atto amministrativo, impugnabile davanti al giudice tributario, del termine per proporre l'impugnazione, pur irrilevante ai fini della declaratoria di nullità dell'atto impugnato, comporta la mancata decorrenza del termine per l'impugnazione (Cass., Sez. V, 30 luglio 2008, n. 20634; Cass., Sez. V, 15 marzo 2002, n. 3865); la clausola d'impugnazione, obbligatoriamente inserita in ogni atto impositivo ai sensi dell'art. 7 I. 27 luglio 2000, n. 212, produce, difatti, l'effetto di far gravare interamente sull'autorità amministrativa le conseguenze dell'errore delle informazioni in essa contenute, attuandosi in tal modo la tutela dell'affidamento del contribuente, ai sensi dell'art. 10 I. n. 212/2000, con conseguente rimessione in termini del contribuente ai fini dell'impugnazione (Cass., Sez. V, 5 maggio 2010, n. 10822);

# I requisiti di forma e di sostanza

## La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo analogico

La sottoscrizione è un requisito essenziale dell'atto impositivo (a garanzia del contribuente e della trasparenza dell'azione amministrativa)

L'art. 1, comma 162, L. n. 296 del 2006, prevede che gli avvisi di accertamento dei tributi locali *"sono sottoscritti dal funzionario designato dall'Ente locale per la gestione del tributo"*

E quanto alla sottoscrizione con firma a stampa del responsabile del procedimento, l'art. 1, comma 87, L. n. 549 del 1995, stabilisce che *"la firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso in cui gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati"*.

# I requisiti di forma e di sostanza

## La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo digitale

art.2, co.1, lett.e), D.Lgs 13/12/2017, n.217 art.2 “*Finalità ed ambito di applicazione*” modica CAD

**Art6-bis. CAD** Ferma restando l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di **liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria**, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente Codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale.»

# I requisiti di forma e di sostanza

## La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo digitale

▪ art.6, D.Lgs 82/2005 “*Utilizzo del domicilio digitale*”

### ➤ **co.1-quater**

▪ I soggetti di cui all'articolo 2 comma 2, **notificano direttamente** presso i domicilia digitali di cui all'articolo 3-bis i propri atti, compresi i **verbali** relativi alle sanzioni amministrative, gli atti **impositivi** di **accertamento** e di **riscossione** e le **ingiunzioni** di cui all'articolo 2 del regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, **fatte salve le specifiche disposizioni in ambito tributario.**

# I requisiti di forma e di sostanza

## La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo digitale

Art. 20 CAD MODIFICATO D.Lgs 82/2005

▪ art.20 “Validità ed efficacia probatoria dei documenti informatici”

➤co.1 bis

**“Il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta ed ha l’efficacia prevista dall’art.2702 del Codice civile quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall’AgID ai sensi dell’art.71 con modalità tali da garantire la sicurezza, integrità e immodificabilità del documento e, in maniera manifesta ed inequivoca , la sua riconducibilità al suo autore..... La data e l’ora di formazione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle Linee Guida.”.**



# I requisiti di forma e di sostanza

La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo digitale

**Art. 23 CAD MODIFICATO** D.Lgs 82/2005

▪ art.23 “Copie analogiche di documenti informatici”

Co.1. Le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformita' all'originale in tutte le sue componenti e' attestata da un pubblico ufficiale a cio' autorizzato.

# I requisiti di forma e di sostanza

La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo digitale

## Art. 23 CAD MODIFICATO D.Lgs 82/2005

▪ art.23 “Copie analogiche di documenti informatici”

Co 2. Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto l'obbligo di conservazione dell'originale informatico.

# I requisiti di forma e di sostanza

La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo digitale

## Art.3 co. 4-bis CAD.

In assenza del domicilio digitale....possono predisporre le comunicazioni ai soggetti che non hanno eletto un domicilio digitale ... come documenti informatici sottoscritti con firma digitale o firma elettronica qualificata o avanzata, da conservare nei propri archivi, ed inviare agli stessi, per posta ordinaria o raccomandata con avviso di ricevimento, copia analogica di tali documenti sottoscritti con firma autografa sostituita a mezzo stampa predisposta secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 12 dicembre 1993, n.39.

# I requisiti di forma e di sostanza

La sottoscrizione dell'atto impositivo nativo digitale

## Art. 23 CAD MODIFICATO D.Lgs 82/2005

▪ art.23 “Copie analogiche di documenti informatici”

2-bis. Sulle copie analogiche di documenti informatici puo' essere apposto a stampa un contrassegno, sulla base dei criteri definiti con le *((Linee guida))*, tramite il quale e' possibile accedere al documento informatico, ovvero verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica. Il contrassegno apposto ai sensi del primo periodo sostituisce a tutti gli effetti di legge la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale e non puo' essere richiesta la produzione di altra copia analogica con sottoscrizione autografa del medesimo documento informatico. ((I soggetti che procedono all'apposizione del contrassegno rendono disponibili gratuitamente sul proprio sito Internet istituzionale idonee soluzioni per la verifica del contrassegno medesimo.)).

# I requisiti di forma e di sostanza

## LA INDIVIDUAZIONE DEL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO (IL SOGGETTO PASSIVO)

- Rappresentazione del fatto, del titolo, della relazione con l'immobile, che in virtù delle precipe norme di imposta individua il soggetto passivo
- Evidenziazione della realizzazione del presupposto oggettivo impositivo
- Individuazione puntuale del soggetto passivo e della sua responsabilità (principale, solidale, responsabile)
- Dati anagrafici identificativi

# I requisiti di forma e di sostanza

## LA INDIVIDUAZIONE DEL PRESUPPOSTO OGGETTIVO IMPOSITIVO

Individuare l'atto o la circostanza di fatto o il complesso di fatti al verificarsi dei quali il tributo è dovuto; esso viene indicato anche come «fatto imponibile», «oggetto dell'imposta» o «fatto generatore» e determina l'an debeatur del tributo.

**Le ragioni e la indicazione delle fonti che hanno consentito l'individuazione del presupposto soggettivo ed oggettivo trovano rappresentazione nella**

## MOTIVAZIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO

**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---

## **La Motivazione dell'atto impositivo**



# LA MOTIVAZIONE

A SECONDA DELLA RISULTANZA DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO

L'ACCERTAMENTO SARA' DI NATURA MERAMENTE  
**LIQUIDATORIA** se recupera l'imposta dovuta e non versata in base al  
dichiarato

**ACCERTATIVA**



**D'UFFICIO** : quando si recuperano a tassazione cespiti non dichiarati (omissione),



**RETTIFICATIVA:** per la presenza di omissioni o incompletezze dei dati dichiarati (**rettifica**)



# LA MOTIVAZIONE

NORMATIVA – ART.1 CO. 162 L. n.296 del 2006

## **Co. 162. (primo periodo)**

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale

# LA MOTIVAZIONE

NORMATIVA – ART.1 CO. 161 L. n.296 del 2006

## Co. 161. (secondo periodo)

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio **devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.**

Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

# LA MOTIVAZIONE

NORMATIVA – ART.12 L. n.212/2000

## Art. 7. (Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.
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.
3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

# LA MOTIVAZIONE

## LE CARATTERISTICHE DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13791 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 22/05/2019**

La motivazione dell'avviso (di accertamento o di rettifica), presidiata dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'ufficio nel successivo giudizio di merito, e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an e il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa.

# LA MOTIVAZIONE

## LE CARATTERISTICHE DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13791 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 22/05/2019**

in virtù di codesta funzione, l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'idoneità del criterio applicato in concreto attengono, poi, al diverso piano della prova della pretesa tributaria.

*ex multis, Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015,  
Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015*

# LA MOTIVAZIONE

## LE CARATTERISTICHE DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13791 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 22/05/2019**

La motivazione dell'atto tributario costituisce, in tale prospettiva, uno strumento essenziale di garanzia del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale, e si inserisce nell'ambito di quei presidi di legalità che, anche in forza delle norme dello statuto dei diritti del contribuente (v. l'art. 7), assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'informazione dello stesso contribuente in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra esso e l'amministrazione.

# LA MOTIVAZIONE

## LE CARATTERISTICHE DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13791 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 22/05/2019**

Ne derivano due conseguenze:

- da un lato, che nell'avviso di accertamento, al fine di realizzarne in pieno l'anzidetta finalità informativa, devono confluire tutte le conoscenze dell'ufficio tributario e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata (v. Cass. n. 1905-07);
- dall'altro, che le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto (v. già Cass. n. 117762-02).

# LA MOTIVAZIONE

## LE CARATTERISTICHE DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13791 Anno 2019

Data pubblicazione: 22/05/2019

Ciò non esclude, ovviamente, il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posto a fondamento della pretesa fiscale, nè di esercitare d'ufficio alcuni poteri cognitori. **Ma sempre che non ne resti alterata la sostanza dell'accertamento in ordine agli elementi da cui esso risulti essere stato informato** (v.tra le tante Cass. n. 25726-09; n. 20398-05; n. 22932-05).



# LA MOTIVAZIONE

## SUNTO DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

- la motivazione dell'avviso di accertamento ha la funzione
  - di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'ufficio nel successivo giudizio di merito
  - di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare un'idonea difesa

*ex multis, Cass.ord.n.1391 del 26/01/2016; Cass.sent.n.20218 del 08/10/2015; Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015*

# LA MOTIVAZIONE

## SUNTO DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

➤ l'obbligo di motivazione deve, quindi, ritenersi soddisfatto ogniqualvolta il contribuente sia messo in condizione di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali:

- presupposti di fatto (indicazione precisa delle fonti documentali da cui la pretesa scaturisce)
- ragioni di diritto (norma giuridica regolante la fattispecie impositiva) così da consentirgli di far valere adeguatamente le proprie difese in sede d'impugnazione dell'atto medesimo

*ex multis, Cass.sent.n.562 del 12/01/2017; Cass.sent.n.6636 del 06/04/2016; Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015; Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015*

# LA MOTIVAZIONE

## SUNTO DELLA IDONEA MOTIVAZIONE

Gli elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa

*ex multis, Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015, Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015*

# LA MOTIVAZIONE

- ❖ L'obbligo della motivazione dell' avviso di accertamento mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio finanziario nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, (**divieto integrazione/mutazione di motivazione in sede contenziosa**)

*ex multis, Corte di Cass.sent.n.20218 del 08/10/2015; Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015; Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015*

- ❖ **CASS 8338/2016**

*nell'ipotesi di contestazione del vizio di carenza di motivazione, l'accertamento perde la funzione di provocatio ad opponendum, dovendosi valutare la completezza della motivazione dalle risultanze dell'atto stesso **non potendo sopperirsi a una motivazione insufficiente con una successiva produzione documentale in sede giudiziale non essendo ammissibile una integrazione postuma della motivazione compiuta in sede contenziosa** con il deposito davanti alla CTP della planimetria recante l'evidenziazione delle superfici, peraltro solo parzialmente tassate*

# LA MOTIVAZIONE

## ESEMPIO DI MOTIVAZIONE STEREOTIPATA

*Esaminata la documentazione agli atti dell'ufficio, la banca dati delle dichiarazioni presentate ai fini del pagamento della Tassa/Tariffa sui rifiuti/Tares e delle dichiarazioni presentate ai fini del pagamento della TARI e le risultanze del sistema informatico dell'ente (anagrafe, catasto, SUAP ecc.), a seguito della rilevazione delle superfici soggette a tassazione, è stato accertato il tributo relativamente ai locali sotto indicati con la decorrenza specificata nella relativa colonna*

Questa motivazione è idonea o non è idonea?

# LA MOTIVAZIONE PER PRESUNZIONI

Le presunzioni relative (semplici) sono quelle che, di norma, di per sé, sole non possono essere utilizzate dall'Ente impositore per l'accertamento ma necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi indiziari della presunta evasione.

In base all'articolo 2729 del codice civile, le presunzioni semplici sono «lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti».

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

si è in presenza di presunzioni semplici quando vi sono un insieme di elementi presuntivi - ma anche, eccezionalmente, uno soltanto - che portano a un elevato grado di probabilità del fatto (o effetto) presunto.

# LA MOTIVAZIONE PER PRESUNZIONI

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14204 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 24/05/2019**

in tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi:

# LA MOTIVAZIONE PER PRESUNZIONI

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14204 Anno 2019**  
**Data pubblicazione: 24/05/2019**

in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria;

successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi.



# LA MOTIVAZIONE PER PRESUNZIONI

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14204 Anno 2019**  
**Data pubblicazione: 24/05/2019**

Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento» (Cass. n. 5374 del 02/03/2017).

**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---

## **La Motivazione *per relationem***



# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

Art. 7 co.1 L. n.212/2000 (Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. **Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.**

# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14204 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 24/05/2019**

«L'art. 7, comma 1, della l. n. 212 del 2000, **che si riferisce solo agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza**, consente di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche "per relationem", ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento» (da ultimo Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9323 del 11/04/2017, Rv. 643954 - 01);

**Ex multis:** Cass. n. 23923 del 2016; n. 9323 del 2017; n. 28713 del 2017; n. 30823 del 2017

# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14632 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 29/05/2019**

secondo il consolidato orientamento di legittimità, in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, della L. n. 212 del 2000, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione. Parimenti .....solo 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 (Cass. n. 29289 del 2018; Cass. n. 28713 del 2017; Cass. n. 407 del 2015; Cass. n. 18073 del 2008);

# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14632 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 29/05/2019**

secondo il consolidato orientamento di legittimità, in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, della L. n. 212 del 2000, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione. Parimenti .....solo 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 (Cass. n. 29289 del 2018; Cass. n. 28713 del 2017; Cass. n. 407 del 2015; Cass. n. 18073 del 2008);

# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

**CHE SI INTENDE «CONTENUTO ESSENZIALE»**

.....per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato"

**La motivazione è idonea** se dall'avviso di accertamento sia possibile, per il contribuente e per il giudice in caso di controversia, « **individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento**».

# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 12312 Anno 2017 - Data pubblicazione: 17/05/2017**

in presenza del richiamo ad un atto che giustifichi l'adozione di un provvedimento impositivo, l'obbligo di allegazione ben possa essere adempiuto anche mediante la riproduzione nel provvedimento degli elementi essenziali dell'atto stesso, nella parte in cui assumono una diretta incidenza causale sul contenuto del provvedimento stesso.

Nel caso di specie, il provvedimento impugnato nel motivare in merito al maggior valore da assegnare al bene, accanto al richiamo a dati obiettivi dell'immobile o comunque da reputarsi presumibilmente già noti alla contribuente (come l'ubicazione ovvero l'indice di edificabilità sulla scorta dello strumento urbanistico locale) fonda l'accertamento del maggior valore sulla base dei prezzi medi rilevati sul mercato, e come evincibili dal listino della Borsa immobiliare dell'Umbria, così come pubblicato dalla locale camera di Commercio.



# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

## INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 12312 Anno 2017 - Data pubblicazione: 17/05/2017**

Ed, invero, l'atto oltre ad indicare la precisa fonte del dato comparativo utilizzato, che consentiva quindi alla contribuente di poter agevolmente reperirne il contenuto, in ogni caso riporta, in relazione alla zona ove è ubicato il terreno della società (.....) i valori minimi e massimi individuati nel listino, optando quindi per una stima che si colloca grosso modo in posizione intermedia tra tali valori.

In tal senso risulta evidente come gli avvisi opposti riportino gli elementi fondamentali ricavabili dal listino delle quotazioni immobiliari, e comunque il contenuto avente rilievo essenziale ai fini della giustificazione dell'atto, il che esclude, ad avviso del Collegio, che possa ravvisarsi la loro invalidità per la violazione del menzionato art. 7 della legge n. 212/2000.

# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

Riferimento a regolamenti e/o delibere non allegati all'atto impositivo

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 6839 - Data pubblicazione: 08/03/2019**

a mente dei principi espressi da questa Corte, ampiamente condivisi, secondo cui le delibere comunali, relative all'applicazione di un tributo ed alla determinazione delle relative aliquote, non rientrano tra i documenti che devono essere allegati agli avvisi di accertamento, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, in quanto detto obbligo è limitato agli atti richiamati nella motivazione che non siano conosciuti **o altrimenti conoscibili dal contribuente, ma non anche agli atti generali come "le delibere del consiglio comunale che, essendo soggette a pubblicità legale, si presumono conoscibili"** (v. Cass. n. 30052 del 2018)

# LA MOTIVAZIONE PER RELATIONEM

INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE

Riferimento a regolamenti e/o delibere non allegati all'atto impositivo

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 6839 - Data pubblicazione: 08/03/2019**

Si è, infatti, precisato che: "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'avviso di accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree fabbricabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale avente valore presuntivo e da ritenersi conosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minore valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'Ufficio"(Cass. n. 16620 del 2017).

**Ex multis: Cass.ord.8829 del 29/03/2019; Cass.ord.2393 del 29/01/2019**

# LA LIMITAZIONE AL POTERE ACCERTATIVO

Art.59 co.1 lett. g) D.LGS. n.446/92

## Art. 59 Potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili

1. Con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, i comuni possono:

g) determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso;

# LA LIMITAZIONE AL POTERE ACCERTATIVO

Art.59 co.1 lett. g) D.LGS. n.446/92

## ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE PIU' RISALENTE

- .La Corte di Cassazione ha evidenziato come la determinazione regolamentare dei valori venali, per zone omogenee, abbia natura presuntiva, sottraendo all'accertamento il contribuente che vi aderisca, con funzione analoga agli studi di settore (n.23800/2017, n. 5068/2015, n. 9135/2015, n. 11171/2010).
- il Comune può derogare al criterio di autolimitazione qualora il contribuente non abbia versato tempestivamente l'imposta sulla base dei valori predeterminati. In tale caso, il Comune non è tenuto ad applicare i valori deliberati ma può discostarsi da essi proprio perché il contribuente non se n'è avvalso. (n.21830/2016)
- le delibere in questione non hanno natura imperativa, benché integrino una fonte di presunzioni dedotte da dati di comune esperienza ed utilizzabili dal giudice quali indici di valutazione anche con riferimento ad annualità anteriori a quella della loro adozione (Cass., Sez. 6-5, n. 3757 del 2014; Cass., Sez. 5, n. 15555 del 2010).

# LA LIMITAZIONE AL POTERE ACCERTATIVO

Art.59 co.1 lett. g) D.LGS. n.446/92

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 2620 - Data pubblicazione: 30/01/2019**

L'atto normativo regolamentare emanato dal Consiglio ha forza innovativa dell'ordinamento giuridico e la operata predeterminazione dei valori ha capacità conformativa della successiva azione amministrativa. Esso pertanto in quanto valevole "erga omnes" risulta, senza le eccezioni pretese dal ricorrente, attributivo ai cittadini- contribuenti di situazioni giuridiche direttamente tutelabili. **Pertanto viene riconosciuto l'interesse del contribuente a non essere assoggettato ad accertamento tributario nel caso di indicazione di una base imponibile non inferiore a quella predeterminata in via generale dal Comune (Cass. 13105/2012).**

# LA LIMITAZIONE AL POTERE ACCERTATIVO

Art.59 co.1 lett. g) D.LGS. n.446/92

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 8830 - Data pubblicazione: 29/03/2019**

si è affermato che questa autolimitazione non ha ragione di operare ogniqualvolta l'immobile presenti caratteristiche tali da fuoriuscire dai criteri estimativi di tabella adottati - necessariamente sulla base di parametri medi standardizzati di mercato - con la delibera comunale.

Ancor più in termini con la presente fattispecie si pone Cass.n. ord. 4605/18, la quale ha osservato che: "In tema di ICI, l'adozione della delibera, prevista dall'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, con la quale il Comune determina periodicamente per zone omogenee i valori venali in Comune commercio delle aree fabbricabili se, da un lato, delimita il potere di accertamento dell'ente territoriale qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello così predeterminato, **dall'altro, non impedisce allo stesso, ove venga a conoscenza o in possesso di atti pubblici o privati dai quali risultano elementi sufficientemente specifici in grado di contraddire quelli, di segno diverso, ricavati in via presuntiva dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche, di rideterminare l'imposta dovuta**"

# LA LIMITAZIONE AL POTERE ACCERTATIVO

Art.59 co.1 lett. g) D.LGS. n.446/92

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 11644 Anno 2019

Data pubblicazione: 03/05/2019

In tema di ICI, l'adozione della delibera, prevista dall'articolo 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, con la quale il Comune determina periodicamente per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili se, da un lato, delimita il potere di accertamento dell'ente territoriale qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello così predeterminato, dall'altro, non impedisce allo stesso, ove venga a conoscenza o in possesso di atti pubblici o privati dai quali risultano elementi sufficientemente specifici in grado di contraddire quelli, di segno diverso, ricavati in via presuntiva dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche, di rideterminare l'imposta dovuta (Cass., Sez. 5, n. 4605 del 2018).



# LA LIMITAZIONE AL POTERE ACCERTATIVO

Art.59 co.1 lett. g) D.LGS. n.446/92

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 11644 Anno 2019

Data pubblicazione: 03/05/2019

**Se ne ricava che il giudice di appello non poteva affermare che, in presenza "della denuncia di un valore corrispondente a quello indicato nella Delibera, il Comune non può procedere all'accertamento, realizzando, in tal modo lo scopo espressamente previsto dalla norma". Infatti, ben poteva il Comune di..... accertare il maggior valore imponibile ai fini ICI dei terreni in esame sulla base di atti notarili di compravendita di immobili ubicati nella stessa zona di destinazione urbanistica.**

# La motivazione per le agevolazioni

Le norme di *favor* (esenzioni, riduzioni, agevolazioni) in quanto deroghe al criterio ordinario di tassazione, sono di stretta applicazione e la prova e sussistenza dei requisiti grava sul contribuente che intende avvalersene o ne abbia fruito

Gli accertamenti devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che li hanno determinati e non vi è l'obbligo di indicare anche le ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile

*Cass.ord.8548 del 27/03/2019; Cass.,sent. nn. 22547-546-545-543 del 11/12/2012*

# La Motivazione per le agevolazioni

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8548 Anno 2019 - Data pubblicazione: 27/03/2019**

gli avvisi di liquidazione e accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (Cass. 24 gennaio 2018, n. 1694, in applicazione del principio, ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto sufficientemente motivato l'avviso di accertamento, nel quale erano stati indicati i dati identificativi dell'immobile, il soggetto tenuto al pagamento e l'ammontare dell'imposta. In senso conforme, Cass. 8 novembre 2017, n. 26431; Cass. 11 giugno 2010, n. 14094).

# La Motivazione per le agevolazioni

accertamenti che disconoscono un agevolazione

## **l'onere della prova**

➤ e' onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione/esenzione dell'imposta

*Cass.ord.8548 del 27/03/2019; Cass.,sent. nn. 22547-546-545-543 del 11/12/2012*

# La Motivazione del provvedimento di rifiuto di rimborso

Il giudizio sull'indebito ha il tema del contendere delimitato all'accertamento della sussistenza degli elementi in fatto ed **in diritto che legittimano la richiesta del contribuente alla restituzione di somme versate indebitamente**

In tema di rimborsi, **la posizione del contribuente** è sostanzialmente quella dell'attore (***sostanziale e processuale***), che deve fornire la prova della **propria domanda**, mentre, sempre sul piano sostanziale e processuale, l'Ufficio, che non ha, in questo caso, esplicitato una pretesa, assume la posizione di **convenuto**

❖ *Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 10797 del 5 maggio 2010; Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 22567 del 1° dicembre 2004; Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 13056 del 14 luglio 2004*

# La Motivazione del provvedimento di rifiuto di rimborso

## LA MOTIVAZIONE DEGLI AVVISI DI DINIEGO DI RIMBORSO

❑ controversia instaurata dal contribuente sul rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo

➤ **l'Ente locale nelle controdeduzioni può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa (equivalente, peraltro, al c.d. silenzio rifiuto, del pari impugnabile dopo decorsi gg.90 dalla domanda di restituzione)**

Il silenzio rifiuto è una ficto iuris in quanto l'accesso al contenzioso impone l'impugnazione di un atto, per cui per consentire al contribuente la tutela giudiziale senza essere soggetto alla Amministrazione Finanziaria decorsi 90 gg. dalla istanza di rimborso

# La Motivazione del provvedimento di rifiuto di rimborso

## LA RICHIESTA DI RIMBORSO PER SOMME PAGATE SU ACCERTAMENTO DEFINITIVO

Il diniego (tacito o espresso) sull'istanza di rimborso della somma pagata in relazione ad un atto divenuto definitivo perché non impugnato non è atto impugnabile

il pagamento dell'imposta non è idoneo a riaprire, attraverso l'istituto del rimborso, il termine scaduto, al fine di contrastare un rapporto tributario ormai esaurito.

*ex multis, Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 17587 del 28 luglio 2010; Corte di cassazione, sez. trib., sent. n.672 del 15/01/2007*

**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---

**Le sanzioni irrogabili e la  
sanzione continuata**





# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## LE CATEGORIE DELLE VIOLAZIONI TRIBUTARIE

Le fattispecie trasgressive possono essere raggruppate in tre tipologie fondamentali, e precisamente:

- a) violazioni sostanziali, consistenti nella omessa o infedele dichiarazione degli elementi rilevanti per dell'imposta;
- b) violazioni "formali", non dell'imponibile o dell'imposta;
- a) nell'ambito delle violazioni la quantificazione dell'imponibile o incidenti sulla determinazione formali, occorre distinguere le violazioni "meramente formali", ovvero quelle che non arrecano alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo,

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## VIOLAZIONI DELLA DICHIARAZIONE

### OMESSA

- mancanza dichiarazione
- denuncia presentata ma non firmata né regolarizzata
- presentata oltre i termini del ravvedimento operoso
- mancata denuncia di un cespite (ICI-IMU)

### INFEDELE

-denuncia non conforme al vero (valore, riduzioni, agevolazioni, natura del bene oggetto di tassazione)

**INCOMPLETA** : mancanza di dati e riferimenti ( dati catastali, dati soggettivi ecc.)



# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## **Omessa dichiarazione**

art. 10 D.lgs. 30/12/1992 n.504 (ICI-IMU)

art.23-53-76 del D.Lgs. 15/11/1993 n.507 (ICP-TOSAP-TARSU)

art.1, commi da 695 a 700 della L. 27/12/2013, n. 147 (IUC-TARI-TASI)

Per l'omessa dichiarazione si applica la sanzione dal 100 al 200 per cento del tributo dovuto, con un minimo di € 50,00

## **Infedele dichiarazione**

art. 10 D.lgs. 30/12/1992 n.504 (ICI-IMU)

art.23-53-76 del D.Lgs. 15/11/1993 n.507 (ICP-TOSAP-TARSU)

art.1, commi da 695 a 700 della L. 27/12/2013, n. 147 (IUC-TARI-TASI)

Per la dichiarazione infedele si applica la sanzione dal 50 al 100 per cento della maggiore imposta dovuta (con un minimo di € 50,00)

## **Violazione formale**

art. 10 D.lgs. 30/12/1992 n.504 (ICI-IMU)

art.23-53-76 del D.Lgs. 15/11/1993 n.507 (ICP-TOSAP-TARSU)

art.1, commi da 695 a 700 della L. 27/12/2013, n. 147 (IUC-TARI-TASI)

Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, la sanzione da € 50 ad € 250.(€ 500 - IUC)



# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## VIOLAZIONI SUL VERSAMENTO (omesso, parziale, tardivo)

Art 13 D.Lgs. 18/12/1997, n. 471

**Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti ... è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30 per cento di ogni importo non versato.**

Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione è ridotta alla metà.

Salvo il ravvedimento operoso, per i versamenti effettuati con ritardo non sup. a 15 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

**CASS. Sent. n.932 del 16/01/2009 CASS. n.26650 del 18.12.2009  
n.21686 del 29.04.2010**

In tema di ICI ma principio che vale anche per l'IMU e la TASI

**l'omessa indicazione, nella dichiarazione come nella denuncia di cui all'art.10 co. 4 D.lgs. n.504/92, anche di un solo cespite immobiliare soggetto ad autonoma imposizione costituisce omessa dichiarazione (o denuncia) dello stesso cespite ed è punibile ai sensi del co. 1 dell'art.14 del D.Lgs. n. 504 a titolo di omessa presentazione della dichiarazione e non già ai sensi del co.2 della stessa norma quale dichiarazione o denuncia infedele**

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

**CASS. Sent. n.932 del 16/01/2009**

**l'obbligo posto dal co.4 dell'art.10 del D.lgs. n.504/92 , a carico dei possessori di immobili soggetti ad ICI, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell'imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso ma permane finchè la dichiarazione (o la denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione punibile ai sensi del co. 1 dell'art. 14 del D.lgs. n.504/92**

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

Il principio dell'ultrattività della dichiarazione sui tributi locali non implica che l'obbligo di denuncia sussista unicamente per il periodo di imposta nel quale si realizza il presupposto impositivo. Sul punto la giurisprudenza di legittimità è pacifica e ribadita con la recente sentenza n. 16484/2016 mente della quale "alla luce della giurisprudenza di questa Corte, che ha già avuto occasione di chiarire che 'In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'obbligo, posto dall'art. 10, comma 4, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare il valore degli immobili incidente sulla determinazione dell'imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'inizio' del possesso ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) non sia presentata, e l'inosservanza determina, per ciascun anno di imposta, un'autonoma violazione punibile e ciò perché la violazione dell'obbligo di denuncia non ha natura istantanea e non si esaurisce con la mera violazione del primo termine dettato a tal fine per la dichiarazione; ne consegue che, ove detta dichiarazione (o denuncia) sia stata omessa in relazione ad una annualità di imposta, detto obbligo non viene meno in relazione alla annualità successiva, sicché la sanzione può essere evitata solo con la presentazione di una denuncia valida anche ai fini della annualità considerata" (Cass., Sez. trib., n. 21686/2010; Cass., Sez. trib., n. 8849/2010). - Cass. n.18230/2016

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

**CASS SEZ.VI N. 5475 del 10.01.2017 (in tema TAR SU)**

... se l'art.70 del d.lgs. n.507/93 consente al contribuente di limitarsi a denunciare le sole variazioni intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione originaria, senza dover rinnovare la propria dichiarazione anno per anno, **nondimeno, poiché ad ogni anno solare corrisponde un'obbligazione tributaria, in caso di denuncia incompleta, infedele o omessa.... L'obbligo di formularla si rinnova di volta in volta anno per anno, con la conseguenza che l'inottemperanza a tale obbligo, sanzionata dall'art.76 del citato decreto, comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo**



# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

**Cass. Civile Ord. Sez. 6 Num. 13486 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 18/05/2019**

La liquidazione della TARSU si basa su elementi acquisiti a seguito di denuncia da parte del contribuente, che nel corso degli anni possono essere soggetti a variazione e modificazione, con la conseguenza che la omessa denuncia deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae, in quanto, a ciascuno degli anni solari, corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempita non solo per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## LA RECIDIVA Art.7 co.3 D.Lgs. n.472/97

Criteria di determinazione della sanzione

3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## LA RECIDIVA Art.7 co.3 D.Lgs. n.472/97

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 num. 13330 Anno 2019**  
**Data pubblicazione: 17/05/2019**

la recidiva di cui all' art 7 comma 3 dlgs del D LGS n. 472 del 1997 può essere applicata quando le violazioni antecedenti quella della cui sanzione si controverte risultano definitivamente accertate dal giudice tributario o siano divenute definitive per mancata impugnazione della contestazione della violazione.

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

CUMULO

**MATERIALE**

Derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti

**GIURIDICO**

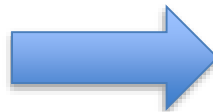
Quando malgrado più violazioni si applica una sanzione unica e ridotta rispetto alla somma delle singole sanzioni

VIOLAZIONE  
MERAMENTE  
FORMALE NON  
PUNIBILE

la violazione meramente formale non punibile deve rispondere a due concorrenti requisiti: non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo.

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

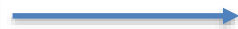
CONTINUAZIONE



Comportamenti illeciti  
ripetuti costantemente  
in relazione alla stessa  
imposta ma a periodi  
di imposta differenti

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

**VIOLAZIONI  
DELLA  
STESSA  
INDOLE**



violazioni della stessa disposizione e di norme diverse, ma con profili di sostanziale identità identiche:

- per natura dei fatti
- per i motivi determinanti
- per la modalità dell'azione

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

SANZIONI IN  
PROGRESSIONE



- Molteplicità di violazioni commesse anche in tempi diversi
- Unitarietà di tali violazioni, data dalla loro progressione e dall'**unico fine**: alterare la determinazione dell'imponibile e la liquidazione del tributo

## Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

**SANZIONE  
BASE  
(più grave)**



È quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave.  
Va quindi determinata la sanzione base (quella connessa alla violazione più grave e cioè quella di misura più onerosa) e poi va applicata su di essa l'aumento.



# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.
3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.
4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

### APPLICABILITA' AI TRIBUTI LOCALI

**Cass. Civile Ord. Sez. 6 num. 13486 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 18/05/2019**

fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione ex art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997.

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

### APPLICABILITA' AI TRIBUTI LOCALI

**Cass. Civile Ord. Sez. 6 num. 13486 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 18/05/2019**

Questa Corte dopo avere riconosciuto l'applicabilità all'ICI della disciplina del cumulo giuridico obbligatorio (Cass. n.19650/2008), ha espressamente affermato che: "In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, il principio della continuazione, sancito dall'art.12, comma 5, del D.Lgs 18 dicembre 1997 n. 472, secondo il quale quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata della metà al triplo, è applicabile anche all'ICI" ( Cass. n. 26077/2015; Cass. n.3265/2012; Cass. n. 15554/2009) ed ha, pure, chiarito che la richiesta di applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni di cui all'art.12 citato, può essere riproposta anche in sede di . legittimità (Cass.27085/2016; Cass. n. 26457/2014, n.28354/2005).,

**V. anche: Cass. n.18423/2018, n.26077/2015, n. 8829/2019, n.5551/2019**

Periodo	Violazione	Tributo	Sanzione
2010	omessa	1500	1500
2011	omessa	2000	2000
2012	Infedele	1500	750
2013	Omesso versamento	1500	450
<b>Continuazione</b>	Sanzione base	<b>6500</b> Aumento min. 1/2	<b>4700</b> Aumento Max. triplo
2010-11-12	2000	1000	8000
Sanzione irrogabile	Min	Max	
	$2000 + 1000 = 3000$	$2000 + 6000 = 8000 =$ $4250$	Max cumulo mater.
2013	No continuazione	Violazioni diversa indole	450

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

### APPLICABILITA' ALLE SANZIONI SUI VERSAMENTI ?

#### CONTRA

### Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8148 Anno 2019 Data pubblicazione: 22/03/2019

va qui ribadito il principio per cui le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento (Sez. 5, Sentenza n. 1540 del 20/01/2017, Rv. 642457; in termini vedi anche Sez. 5, Sentenza n. 5897 del 08/03/2013, Rv. 625953).

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

### APPLICABILITA' ALLE SANZIONI SUI VERSAMENTI ?

#### CONTRA

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 1733 Anno 2018**

**Data pubblicazione: 24/01/2018**

È pagamenti omessi o tardivi, causando la mancata o tardiva riscossione di imposte già compiutamente liquidate, costituiscono ipotesi maggiormente lesive. L'ontologica differente offensività delle due violazioni consente pertanto di affermare che il tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non è assoggettabile all'istituto della continuazione, disciplinato dall'art. 12, co. 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, ma alla più severa disciplina del cumulo materiale delle sanzioni, previsto dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, che applica per ciascun mancato o tardivo pagamento un trattamento sanzionatorio, proporzionale ed autonomo, pari al trenta per cento di ogni importo non versato (Cass, Sez. 5, sent. n. 1540/2017; Cass., Sez. 5, sent. n. 10357/2015). Cass. n. 31057/2017

# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

### APPLICABILITA' ALLE SANZIONI SUI VERSAMENTI ?

#### PRO

#### **Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 25573 Data pubblicazione: 27/10/2017**

in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, si applica un'unica sanzione ridotta in luogo della somma delle sanzioni previste per i singoli illeciti in caso di omesso versamento, alle prescritte scadenze, degli acconti e dei saldi delle imposte dovute, atteso che l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 identifica l'entità della sanzione, ma non incide sull'operatività della nuova disciplina della continuazione (o della progressione), di cui all'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, che ha reso obbligatorio il cumulo giuridico ed ha escluso la necessità che le violazioni siano riconducibili alla "medesima risoluzione", allo stesso periodo d'imposta ed allo stesso tributo (Sez. 5, Sentenza n. 21570 del 26/10/2016, Rv. 641490)



# Le sanzioni irrogabili e la sanzione continuata

## Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

8. Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---

**La notifica diretta dell'atto  
impositivo a mezzo racc. a.r.**



# La notifica diretta dell'atto impositivo

La notificazione è il procedimento di “**legale conoscenza**” degli atti

➤ la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria

➤ la notifica non attiene, quindi, alla validità dell'atto bensì alla sua efficacia

✓ *Cass. ord.1156 del 17/01/2019 ;Cass. sent.n.22691 del 28/09/2017; Cass. ord.n.19800 del 09/08/2017; Cass. ord.n.17259 del 13/07/2017; Cass. ord.n.17198 del 12/07/2017; Cass.S.U.sent.n.7665 del 18/04/2016;; Cass.S.U.sent.n.19704 del 02/10/2015*

# La notifica diretta dell'atto impositivo

➤ l'impugnazione dell'atto viziato determina sempre la sanatoria del vizio di nullità della notifica

✓ *Cass.ord.6417 del 05/03/2019*

✓ la notifica è **inesistente** esclusivamente quando manca del tutto, rientrando ogni altro errore nel procedimento notificatorio, nella categoria della **nullità**

✓ *Cass. ord.1156 del 17/01/2019 ;Cass. sent.n.22691 del 28/09/2017; Cass. ord.n.19800 del 09/08/2017; Cass. ord.n.17259 del 13/07/2017; Cass. ord.n.17198 del 12/07/2017; Cass.S.U.sent.n.7665 del 18/04/2016;; Cass.S.U.sent.n.19704 del 02/10/2015*

# La notifica diretta dell'atto impositivo

l'impugnazione dell'atto successivo **non** sana i vizi di notifica dell'atto presupposto

➤ l'omissione o irrituale notificazione di un atto presupposto costituisce **vizio procedurale che comporta la nullità “derivata” dell'atto consequenziale** (pur se ritualmente notificato)

*ex multis, Cass.ord.3259 del 05/02/2019; Cass.ord.2428 del 29/01/2019; Cass.ord.32243 del 28/12/2018*

# La notifica diretta dell'atto impositivo

Il contribuente **potrà**

ex art.19, D.Lgs 546/1992

impugnare, comunque, l'atto, **pur se irritualmente notificato** Il contribuente **potrà:**

impugnare l'atto consequenziale e contestare nel merito la pretesa

▪impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli eccependo la nullità “derivata” dello stesso

✓in questo caso il Giudice dovrà limitarsi a verificare la ritualità o meno della notifica dell'atto presupposto

*Cass.ord.5388 del 22/02/2019*

# La notifica diretta dell'atto impositivo

La notifica diretta con raccomandata con A.R. è modalità di notifica costituzionalmente legittima

*Corte Cost.ord.104 del 24/04/2019*

*Corte Cost.sent.175 del 23/07/2018*

legge 296/2006 - D.M. 1/10/2008

nella notifica “diretta”, vi è **un sufficiente livello di conoscibilità** – ossia di possibilità che si raggiunga, per il notificatario, l’effettiva conoscenza dell’atto – **«stante l’avvenuta consegna del plico (oltre che allo stesso destinatario, anche alternativamente) a chi sia legittimato a riceverlo,** sicché il “limite inderogabile” della discrezionalità del legislatore non è superato e non è compromesso il diritto di difesa del destinatario della

# La notifica diretta dell'atto impositivo

il principio della scissione del momento di perfezionamento della notifica a mezzo posta opera sempre con riguardo ai termini di decadenza ma non anche per i termini di prescrizione

Cass.S.U. 12332 del 17/05/2017

Cass.S.U. 24822 del 09/12/2015

l'esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile d'interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto, e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente, Cass.ord.n.7748 del 20/03/2019;

Cass.ord.n.9749 del 19/04/2018



# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

D.Lgs n. 261/1999 “Attuazione della direttiva 97/67/CE, regole comuni per lo sviluppo interno dei servizi postali comunitari...” come mod.dall'art. 1, D.Lgs. 31.03.2011, n. 58 (con decorrenza dal 30.04.2011)

art.4.Per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale:

- a) i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni;
- b) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta di cui all'articolo 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.

# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

anche a seguito della novella legislativa, è inesistente la notifica effettuata a mezzo posta mediante agenzie private di recapiti, poiché la riserva comprende:

*Cass.ord.nn.26704-26705 del 18/12/2014*

➤ le raccomandate postali spedite dagli ufficiali giudiziari nell'ambito della procedura notificatoria di cui all'art.149 c.p.c. e della L.890/1982

➤ le raccomandate postali spedite da soggetti diversi dagli ufficiali giudiziari nell'ambito delle procedure notificatorie previste e regolate da altre disposizioni

➤ *ex multis, Cass.ord.n.27705 del 21/11/2017; Cass.ord.n.20306 del 23/08/2017; Cass.ord.n.16628 del 05/07/2017*

# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

*L.04/08/2017, n.124 - G.U. 189 -14/08/2017*

- *co.57*-Abrogazione dell'art.4, D.Lgs 261/1999, a decorrere dal 10/09/17
- *co.57*- **Il rilascio della licenza** individuale è **subordinato** alla sussistenza di specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità, alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi.

# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

*L.04/08/2017, n.124*

*G.U. 189 -14/08/2017*

➤co.58

entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge **l'autorità per le garanzie nelle comunicazioni determina gli specifici requisiti e obblighi per il rilascio delle licenze individuali** nonché i requisiti relativi all'affidabilità, alla professionalità e all'onorabilità di coloro che richiedono la licenza individuale per la fornitura dei medesimi servizi

# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

*L.04/08/2017, n.124*

➤L'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, con delibera n.77/18/CONS pubblicata sul proprio sito il 28 febbraio 2018, ha approvato il regolamento in materia di rilascio delle licenze per svolgere il servizio di notificazione a mezzo posta di atti giudiziari e di violazioni del codice della strada

**DM 19/07/2018 (G.U. 07/09/2018)**



# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

*L.04/08/2017, n.124*

- *Cass.ord.n.21884 del 07/09/2018*
- *Cass.ord.n.8089 del 03/04/2018*
- *Cass.ord.n.6515 del 16/13/2018*
- *Cass.ord.234 del 08/01/2018*

- no natura interpretativa della nuova disposizione normativa
- solo a seguito del rilascio delle nuove licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi già oggetto di riserva sulla base delle regole da predisporre da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni

# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

Cass.S.U. 8416 del 24/03/2019

- l'art.4, D.Lgs 261/1999, come mod.dall'art. 1, D.Lgs. 31.03.2011, n. 58 limita il monopolio di Poste esclusivamente alla notifica a mezzo posta degli atti giudiziari e delle violazioni al codice della strada ma non anche degli atti amministrativi

**ord.11016 del 19/04/2019**

*rinvio alle Sezioni Unite*



# La notifica diretta dell'atto impositivo

## POSTE PRIVATE

**Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 26/03/2019, n. 8416**

Sezioni Unite sono già espresse sulla legittimità della notifica degli atti amministrativi in quanto la riserva riguarderebbe solo atti giudiziari e atti di irrogazione delle sanzioni del cod.strada ai sensi art. 4 D.Lgs. n. 261/1999, avendo tale legislazione previsto la liberalizzazione dei servizi postali in ottemperanza della Dir. 97/67/CE, ma non in sede di risoluzione di contrasto ma solo quale giudice di ultimo grado per procedimento innanzi tribunale delle acque



**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---

La decadenza e la prescrizione



# La prescrizione e la decadenza

## LA PRESCRIZIONE

è un modo generale di estinzione dei diritti causato dal trascorrere del tempo e dall'inerzia del titolare del diritto

Per cui gli effetti dell'esercizio del diritto per il suo titolare non sono riconosciuti e tutelati dalla legge se non esercitati nel lasso di tempo stabilito dalla legge.

La prescrizione incide sul diritto di credito, nel senso che lo estingue a causa dell'inattività del creditore per il mero decorso del tempo, ma non anche sul titolo, dal quale deriva il credito, che rimane valido ed efficace.

Ogni atto o comportamento che manifesti l'esercizio del diritto interrompe la prescrizione che ricomincia a decorrere interamente (estinzione di un diritto già acquistato)

## LA DECADENZA

provoca l'estinzione di un diritto per non aver svolto **determinate attività** (un certo atto-contegno) previste dalla legge o dalle parti nel termine (perentorio) stabilito. Quindi non ogni attività, come nella prescrizione, ma quella specifica attività predeterminata dalla legge. Alla decadenza **non si applicano istituti della sospensione e della interruzione.** (estinzione dell'esercizio di un potere)

# La prescrizione e la decadenza

## LA PRESCRIZIONE

### LA PRESCRIZIONE SU ACCERTAMENTO DEFINITIVO

Si prescrivono in cinque anni:

1).....

4) **gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi**

5) .....

**Art. 2948 Cod Civ**

### LA PRESCRIZIONE SU SENTENZA DEFINITIVA


**I diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni .**

**Art.2953 Cod Civ**

# La prescrizione e la decadenza

## LA PRESCRIZIONE

LA  
PRESCRIZIONE  
QUINQUENNALE  
SU  
ACCERTAMENTO  
DEFINITIVO



Corte di Cassazione  
“non possa negarsi che i tributi locali (...) siano elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una "causa debendi" di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo in relazione alla quale l'utente è tenuto ad una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o del beneficio dallo stesso concesso” **ed ha, per questo, concluso per l’applicazione del termine quinquennale alla riscossione dei tributi locali,**

# La prescrizione e la decadenza

## AVVISO DI ACCERTAMENTO NON OPPOSTO

ACQUISTO  
DIRITTI E  
POTERI  
DELL'ENTE  
IMPOSITORE

Pretesa tributaria definitiva e non più contestabile il rapporto di imposta (in senso stretto- giuridico sostanziale) si è esaurito

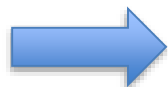
L'avviso di accertamento è titolo per la riscossione per cui legittima l'ente impositore all'emissione del precetto (cartella/ingiunzione) quale atto consequenziale meramente esecutivo che assolve alla funzione di accertamento del mancato pagamento del debito tributario e nell'intimazione al contribuente l'effettuazione del versamento dovuto entro il termine ristretto, con l'avvertenza che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata

Potere dell'ente, in quanto ha acquistato un diritto soggettivo di credito di riscuotere anche coattivamente il proprio credito

# La prescrizione e la decadenza

## AVVISO DI ACCERTAMENTO NON OPPOSTO

TERMINI DA  
RISPETTARE



### NEL TERMINE DI DECADENZA

Art.1 co.163 L. n.296 del 2006

La cartella/ingiunzione (titolo esecutivo) deve essere notificata nel termine perentorio del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo



### NEL TERMINE DI PRESCRIZIONE BREVE (anni cinque)

L'ente dopo la notifica del titolo di riscossione deve nei cinque anni successivi porre in essere atti della procedura di riscossione coattiva (fermo, pignoramento, iscrizione ipotecaria) o in mancanza reiterare formalmente la richiesta di adempimento per interrompere la prescrizione

# La prescrizione e la decadenza

## AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

**CASS. SS.UU. n. 25790 del 12.12.2009**

se viene proposto ricorso, salvo il caso di successiva rinuncia o altri casi di estinzione del processo (v. art. 2945 c.c., comma 3), l'accertamento non può più assumere la qualifica di atto amministrativo definitivo non contestato.

Il provvedimento del giudice che definisce la lite, anche quando si limiti a riconoscere la legittimità dell'atto contestato, conferisce a questo il crisma della verifica giurisdizionale, nell'ambito di un rapporto trilaterale, nel quale interviene lo Stato non più soltanto come parte (amministrazione finanziaria), ma anche in quanto **"controllore di se stesso"**. Gli effetti del giudicato, quindi, non possono essere assimilati a quelli della mera acquiescenza amministrativa che si esaurisce nell'ambito di un rapporto giuridico amministrativo bilaterale, all'interno del quale, sostanzialmente, il contribuente riconosce la legittimità della pretesa fiscale; tale pretesa "condivisa" quindi va posta in esecuzione nei tempi più rapidi previsti dalla disciplina amministrativa, precontenziosa, propri del rapporto tributario.

# La prescrizione e la decadenza

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA  
CASS. SS.UU. n. 25790 del 12.12.2009

**Se il trasgressore contesta dinanzi all'autorità giudiziaria, un atto di irrogazione di sanzioni, in caso di sua soccombenza, eventualmente anche parziale, il titolo in base al quale l'Agenzia delle entrate fa valere la propria pretesa fiscale - sanzionatoria non è più l'atto amministrativo, che non è mai divenuto definitivo ex se, bensì la sentenza di condanna alla sanzione,** ritenuta giusta dal giudice tributario, che può essere la stessa irrogata dall'autorità amministrativa, ma può essere anche diversa, per tipo o entità (si pensi all'ipotesi in cui il destinatario di un provvedimento sanzionatorio risulti soccombente sull'an, ma ottenga una riduzione del quantum perchè il giudice tributario accerti un errore dell'amministrazione finanziaria nella determinazione o nella scelta della sanzione irrogata).



# La prescrizione e la decadenza

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

CASS. SS.UU. n. 25790 del 12.12.2009

Va dunque affermato, anche in materia tributaria, il principio generale secondo il quale "**In tutti i casi in cui la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, una volta formatosi il giudicato, proprio perchè non ha più giuridico rilievo il titolo originario del credito riconosciuto, i relativi diritti si prescrivono con il decorso di dieci anni**" (Cass. 13544/1999; conf. 1339/2001).

Con la conseguenza che "al suddetto termine prescrizionale, in ragione della sua autonomia, non sono applicabili le norme sulla sospensione riguardanti il termine prescrizionale del diritto originario" (idem). **Quindi, in presenza del giudicato, non sono applicabili i termini di decadenza e/o di prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2059 c.c..**

# La prescrizione e la decadenza

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

CASS. n.22294 del 30.10.2015

.... una volta respinto con sentenza passata in giudicato, il ricorso avverso l'avviso....  
l'azione dello Stato per la riscossione dei diritti medesimi si prescrive nel termine di dieci anni previsto dall'articolo 2953 c.c. decorrente dal passaggio in giudicato della decisione... alla quale va riconosciuta la funzione di accertamento dell'esistenza del diritto di credito fatto valere dall'Amministrazione

Poiché il titolo giudiziale da cui trae origine la pretesa non è l'atto amministrativo ma la sentenza l'Amministrazione può ricorrere alla iscrizione a ruolo della pretesa vantata oppure all'ingiunzione di pagamento che altro non è che l'intimazione a pagare una tassa, un imposta, un tributo non ancora pagato a seguito di una pretesa divenuta definitiva

*Ex multis Cass. n.16290/2015; Cass. 20024/2015; Cass. n.21263/2015*

# La prescrizione e la decadenza

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

## **Cass. civ. Sez. Unite, 17-11-2016, n. 23397**

▪È di applicazione generale il principio secondo il quale la scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o, comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, **ma non determina anche l'effetto della conversione del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2935 c.c.**

Tale principio, pertanto, si applica con riguardo a tutti gli atti, comunque denominati, di riscossione mediante ruolo o, comunque, di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali, ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali, nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via.

# La prescrizione e la decadenza

AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

**Cass. civ. Sez. Unite, 17-11-2016, n. 23397**

Con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo.

# La prescrizione e la decadenza

## AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA

### CONCLUSIONI

A fronte dei recenti pronunciamenti del giudice di legittimità dovrebbe essere fugato ogni residuo dubbio sulla rilevanza nel procedimento accertatorio e riscossivo dei tributi locali dei termini di decadenza espressamente previsti e dei termini prescrizionali applicabili a seconda della riferibilità del titolo quale mero atto amministrativo divenuto definitivo senza vaglio giudiziario di merito rispetto alla sua valutazione giudiziale con provvedimento irrevocabile.

Certamente non solo l'ente locale ma anche l'eventuale concessionario della riscossione non può non debitamente considerare la fonte strumentale del credito tributario portato alla riscossione coattiva ed ancor oggi ritenere che questa particolare fase del rapporto di imposta sia regolata sempre e comunque dalla prescrizione decennale equiparando la definitività amministrativa a quella giudiziale, lettura questa assolutamente non più sostenibile alla luce della sentenza delle sezioni unite della Corte di cassazione del 17.11.2016 n.23397.

# La prescrizione e la decadenza

**AVVISO DI ACCERTAMENTO DEFINITO CON SENTENZA DEFINITIVA**  
**Cass. civ. Sez. Unite, 17-11-2016, n. 23397.**

PRECISAZIONE

**La sentenza definitiva deve aver pronunciato sull'*an* e/o sul *quantum* delle pretese esposte sull'atto sottoposto al vaglio giudiziale,**

**se la pronuncia dovesse definire il giudizio per pure ragioni procedurali (come ad esempio l'inammissibilità del ricorso o per mancata riassunzione) allora non vi è l'effetto sostitutivo del titolo giudiziale a quello originario per cui l'ente locale dovrà considerare la definitività amministrativa dell'atto (31.12 del terzo anno successivo...) che, però inizia a decorrere dalla data di definitività della sentenza.**

# La prescrizione e la decadenza

**RISCOSSIONE DELL'AVVISO IN PENDENZA DI GIUDIZIO**

**SI APPLICA LA RISCOSSIONE FRAZIONATA E L'ART.68 DEL D.LGS. N.546/92  
AGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI LOCALI ?**

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 22495 Anno 2017**

**Data pubblicazione: 27/09/2017**

In tema di contenzioso tributario, la disposizione di cui al comma 1 dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, riguardante il pagamento dei tributi in pendenza del processo, facendo riferimento ai soli "casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo", non si applica all'imposta comunale sugli immobili (ICI), in quanto per tale tributo non opera l'istituto della riscossione frazionata (previsto dall'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, poi abrogato dall'art. 37 del d.lgs. n. 46 del 1999), sicchè è legittima l'emissione della cartella di pagamento per l'intero anche nel corso del giudizio di impugnazione del relativo avviso di accertamento (Cass. n. 19015 del 2015, n. 15473 del 2010).

## **Formazione IFEL** *per i Comuni*

---

La valutazione critica dell'atto  
impositivo nell'esercizio del potere  
dovere di autotutela e negli istituti  
deflattivi



# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## L'autotutela

È il potere/dovere della pubblica Amministrazione di rimedio e quindi di intervenire (annullamento, revoca rinuncia), sia d'ufficio che su istanza di parte, al fine di modificare od annullare atti precedentemente emessi, consentendo quindi alla stessa Amministrazione di autodifendersi dai propri errori, così da assolvere correttamente i propri compiti istituzionali così evitando la valutazione dell'autorità giudiziale.

Nello specifico, tali iniziative possono essere adottate dall'Amministrazione indipendentemente dal fatto che gli atti siano divenuti definitivi, sia stato presentato ricorso a suo tempo respinto per motivi diversi dal merito, vi sia pendenza di giudizio, ovvero non sia stata prodotta alcuna istanza di parte.

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## L'autotutela NORMATIVA

- **art. 68, co.196 del D.P.R. 287/1992**, secondo cui: «Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto»;
- **Art.2-quater L. 656/1994, di conversione del D.L. 564/1994**
- **D.M. 11.2.1997, n. 37**, recante disposizioni di natura regolamentare relative all'esercizio dell'autotutela (casi, presupposti, organi competenti).
- **Art. 11, D.Lgs. 24.09.2015, n.159** è intervenuto sull'art. 2-quater, D.L. 30.9.1994, n. 564, conv. con modif. dalla L. 30.11.1994, n. 656, consentendo di usufruire delle sanzioni ridotte qualora vi sia annullamento o revoca parziale dell'atto di accertamento, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso.

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

L'autotutela

ipotesi in cui è possibile attivare l'autotutela, si fa riferimento a quanto indicato dall'art. 2, c. 1 del D.M. 11.2.1997, n. 37:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti d'imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza di requisiti per usufruire di deduzioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'amministrazione.

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## LIMITI AL POTERE DI ESERCIZIO

- il giudicato di merito e solo per i motivi decisi con sentenza definitiva rappresenta un limite invalicabile all'esercizio dell'autotutela.
- altro limite è ravvisabile nel caso di prescrizione del diritto al rimborso.

## OBBLIGO DI PROVVEDERE SULLA RICHIESTA DEL CONTRIBUENTE?

- l'istanza del contribuente non determina, per l'Amministrazione Finanziaria, alcun obbligo giuridico di provvedere e/o di provvedere nel senso prospettato dal contribuente stesso. La richiesta del contribuente, è meramente sollecitatoria. **Così :Cass. SS.UU. 27.03.2007 n. 7388; Cass., del 26 Gennaio 2007, n. 1710; Cons. Stato, sent. 7 gennaio 2014, n. 12**

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## Corte Costituzionale del 13.7.2017, n. 181

Non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Cass. sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Cass. sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice».

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## LA SOSPENSIONE DELL'EFFICACIA DELL'ATTO CON RIFERIMENTO AI TERMINI DI IMPUGNAZIONE

L'art 2 quater, ai commi 1-bis, quater e quinquies del di 564/94, prevede che « **nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato** ..in caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza ... **la sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente puo' impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato**».

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

LA SOSPENSIONE DELL'EFFICACIA DELL'ATTO CON RIFERIMENTO AI TERMINI DI IMPUGNAZIONE

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13367 Anno 2019 Data  
pubblicazione: 17/05/2019**

La disposizione normativa, quindi, nel disciplinare il procedimento di autoannullamento dell'atto e in particolare i rapporti con il ricorso giurisdizionale, non contempla alcuna ipotesi di interruzione e/o sospensione del termine processuale per impugnare l'atto previsto dall'art 21 d.lvo 546/92. Quando si è voluto regolamentare un differimento del termine processuale di , impugnativa di un atto impositivo la norma lo ha espressamente disposto. Si può infatti citare l'art. 6, comma 3, del D. Lgs. 218/97 il quale prevede che nel caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, i termini per impugnare l'atto sono sospesi per 90 giorni.

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

LA SOSPENSIONE DELL'EFFICACIA DELL'ATTO CON RIFERIMENTO AI TERMINI DI IMPUGNAZIONE

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13367 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 17/05/2019**

Pertanto l'attivazione del procedimento di secondo grado nelle more del termine decadenziale per impugnare l'avviso di accertamento accompagnato dall'esercizio del potere di sospensione dell'efficacia dell'atto non comporta il venir meno nel destinatario dell'interesse ad insorgere in sede giurisdizionale avverso l'atto asseritamente lesivo dei propri interessi patrimoniali, Il contribuente che lasci inutilmente decorrere il termine perentorio senza interporre ricorso, confidando nel positivo esito del procedimento di autotutela, è privato del diritto di ottenere la rimozione dell'atto attraverso la via giudiziaria e può solo esperire i rimedi previsti contro il diniego di autotutela.



# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

LA SOSPENSIONE DELL'EFFICACIA DELL'ATTO CON RIFERIMENTO AI TERMINI DI IMPUGNAZIONE

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13367 Anno 2019**  
**Data pubblicazione: 17/05/2019**

Alla luce delle suesposte considerazioni il potere del contribuente, espressamente previsto dall'ultima parte dell' art 2 quater comma 10 quinquies del d.l. 546/94, di impugnare, insieme all'atto modificativo o confermativo di quello sospeso, anche l'atto modificato o confermato deve intendersi limitato alla sola ipotesi in cui l'atto oggetto del procedimento di revisione non si sia già consolidato per il decorso dei termini per l'impugnazione.

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## IMPUGNAZIONE DEL DINIEGO DI AUTOTUTELA

l'autotutela tributaria costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente (, **Cass. Sent. 15.04.2016, n. 7511; sent. 20.11.2015, n.23765**)

### SICCHE'

contro il diniego può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria ma evidenziare il mancato corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale.

il contribuente dovrebbe prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto, qualora richieda il ritiro in autotutela di un atto impositivo divenuto definitivo, non potendo limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, o in alternativa prospettare degli errori di calcolo o di imposta commessi dall'Ufficio. (**Cass. SS.UU. n. 2870/2009- Cass. n. 10020/2012, Cass. n.23765/2015**)

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## IMPUGNAZIONE DEL DINIEGO DI AUTOTUTELA

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 13154 Anno 2019**  
**Data pubblicazione: 16/05/2019**

l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all' art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cass. S.U., 3698/2009, Rv. 606565 - 01, Cass. n. 26458/2017).

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## IMPUGNAZIONE DEL DINIEGO DI AUTOTUTELA

per cui il sindacato sull'autotutela (e sul suo diniego) è ammesso solo ove riguardi profili attinenti questioni di carattere generale, diverse (e generalmente successive) da quelle prospettabili nella sede propria di impugnazione (Cass. V, 11457/2010)

V. cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 9585 Anno 2019  
Data pubblicazione: 05/04/2019

# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

IMPUGNAZIONE DEL DINIEGO DI AUTOTUTELA

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 8866 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 29/03/2019**

è orientamento pacifico di questa Corte, ribadito anche recentemente (Cass. 28/03/2018, n. 7616), che il ricorso avverso il diniego di autotutela opposto dal fisco è certamente ammissibile, ma il sindacato può esercitarsi, nelle forme ammesse per gli atti discrezionali, soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria; pertanto, il contribuente non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa a seguito della sua intervenuta definitività, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto: ciò in quanto non è dato al giudice tributario di invadere la sfera discrezionale collegata ed esercitata dalla Pubblica amministrazione nell'esercizio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della giurisdizione medesima;



# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## IMPUGNAZIONE DEL DINIEGO DI AUTOTUTELA

Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 1803 Anno 2019

Data pubblicazione: 23/01/2019

Trattasi di un atto di conferma c.d. impropria, cioè di un atto confermativo di un precedente provvedimento di classamento senza alcuna istruttoria e senza una nuova motivazione. Nel caso, invece, di conferma c.d. propria, se l'amministrazione entra nel merito dell'istanza e dopo aver considerato i fatti e motivi prospettati dal richiedente si esprime in senso negativo, inizia un vero e proprio procedimento di riesame, con una nuova valutazione della situazione in fatto di diritto. In tal caso l'atto emanato si sostituisce al precedente come fonte di disciplina del rapporto e il precedente provvedimento resta assorbito dal nuovo. Solamente in tale evenienza è ammissibile l'impugnazione del provvedimento espresso di diniego di autotutela.



# L'autotutela tributaria in rapporto all'atto impositivo

## L'AUTOTUTELA PARZIALE

se i vizi non incidono sulla validità dell'atto impositivo (per esempio, un errore di calcolo), l'ufficio può rettificare la pretesa con un provvedimento di autotutela parziale, da comunicare al contribuente. Il riesame parziale, però, «non si configura come un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato, bensì come una rettifica dell'originaria pretesa impositiva». Pertanto, il termine di 60 giorni per la presentazione del ricorso decorre «dalla data di notifica dell'atto originario».

il provvedimento di rettifica (che può essere una semplice comunicazione) deve essere più favorevole al contribuente rispetto all'atto originario. In caso contrario, si configura un nuovo accertamento soggetto ad autonoma impugnazione e valutazione della sua tempestività

# Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

- L'istituto dell'accertamento con adesione, disciplinato dal D.Lgs. n.218/1997 **non trova applicazione salvo che non sia stato espressamente previsto dal Comune con apposito regolamento** (Entrate o nel corpo del regolamento sul tributo – Art.50 L.n.449/1997)
- Il Comune può regolamentare con applicazione pedissequa delle disposizioni del D.Lgs. n.218/97 oppure ridefinire alcuni aspetti senza però incidere sul termine di gg. 90 di sospensione del termine per proporre ricorso
- **L'istituto dell'accertamento con adesione non è alternativo alla procedura di reclamo/mediazione, salvo che il Comune non preveda espressamente la sua non applicabilità per le liti reclamabili**



## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*Ambito di  
applicazione*



l'adesione può avere ad oggetto qualsiasi tipologia di tributo, con **esclusione di quanto non è materia concordabile:**

- mera liquidazione omesso, insufficiente o ritardato pagamento;
- questioni di diritto;
- determinazione del tributo in base ad elementi certi e incontrovertibili;
- rimborsi;
- atti di contestazione ed irrogazione sanzioni
- è possibile concordare, invece, tutta la materia oggetto di valutazioni estimative

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

avvio del  
procedimento su  
iniziativa  
dell'ufficio (art.5)



l'ufficio prima della notifica dell'accertamento **può invitare** il contribuente a tentare una definizione concordata del rapporto tributario, l'invito deve indicare:

- le imposte dovute
- i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle imposte o maggiori imposte dovute
- i periodi d'imposta suscettibili di accertamento
- il giorno e il luogo della comparizione

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

sospensione dei  
termini di  
impugnazione  
*(art.6)*



la presentazione dell'istanza determina **la sospensione** dei termini di **impugnazione** per un periodo di **novanta giorni** decorrenti dalla presentazione della richiesta termine perentorio per la proposizione del ricorso 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo (*art.21, D.Lgs 546/1992*) termine perentorio per la proposizione del ricorso se presentata istanza di accertamento con adesione 60+90

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*Dies a quo per il  
computo del  
termine di  
sospensione*



la sospensione opera dalla data di presentazione dell'istanza se spedita per posta, dalla data di spedizione e per pec dalla data di accettazione, per fax dalla data di ricezione

Corte di Cass.sent.n.17314 del 30/07/2014

# Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

NON  
INTERROMPE IL  
TERMINE DI  
SOSPENSIONE



L'eventuale verbale di mancato accordo o la comunicazione del Comune di non volere fissare il contraddittorio non fanno cessare il periodo di sospensione la sospensione opera in modo automatico per tutto il periodo indipendentemente dall'esito del contraddittorio, salvo il caso di rinuncia all'istanza da parte del contribuente con la proposizione del ricorso, ipotesi specificatamente prevista dall'art.6, co.3

CORTE COSTITUZIONALE n.140 del 15.04.2011

*Corte di Cass.ord.12/10/2012, n.17439*

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

NON IMPLICA  
RINUNCIA  
ALLA  
PROCEDURA



La **mancata comparizione** del contribuente alla data fissata per il contraddittorio (anche senza giustificato motivo) **NON PUO' INTENDERSI COME RINUNCIA** MA NON DETERMINA L'OBBLIGO PER IL COMUNE DI RICONVOCARE, E' COMPITO DEL CONTRIBUENTE ISTANTE ATTIVARSI PER FISSARE UN NUOVO INCONTRO

RIMANE CONFERMATA LA  
SOSPENSIONE DEI TERMINI DI  
IMPUGNATIVA

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*L'ENTE NON HA  
IL POTERE*

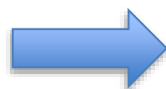


- **non può** modificare la disciplina sulla sospensione e sugli effetti ad essa collegati
- l'Ente può prevedere la non operatività della sospensione nei casi di inammissibilità dell'istanza proposta dal contribuente
- l'adesione deve concludersi entro i termini per la proposizione del ricorso

*ex multis, Corte di Cass.sent.n.17314 del  
30/07/2014*

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*EFFETTI PER  
OBBLIGAZIONE  
SOLIDALE  
(art.12 co.2)  
( TASI-TARI)*



- La presentazione dell'istanza, anche da parte di uno solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione
- L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza



## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

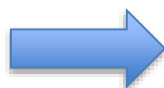
*L'ENTE HA LA  
FACOLTA' DI NON  
INSTAURARE IL  
CONTRADDITORIO*



Qualora l'ente ritenga non ci siano le condizioni per l'adesione può decidere di non instaurare il contraddittorio in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e di evitare la contestazione in sede giudiziale,  
Cass.n.21991/2014; n.21760/2012;  
n.3368/2012; n.28051/2009

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

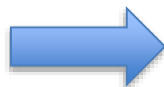
*Verbale negativo*



- Non è necessario
- Se redatto, va in forma scritta e sottoscritto dalle parti
- Ha diritto il contribuente a riproporre l'adesione anche in presenza di un precedente verbale negativo ma non si rinnova il termine di sospensione

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*Atto di  
accertamento con  
adesione  
(art.7)*



L'accertamento con adesione è **redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal Funzionario Responsabile del tributo.**

Nell'atto sono indicati, separatamente gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonchè la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*Perfezionamento  
della definizione  
(art.9)*



La definizione **si perfeziona con il versamento** di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il Versamento della prima, prevista dall'articolo 8, comma 2.

- Le sanzioni si applicano nella misura di 1/3 del minimo edittale
- Se dopo la sottoscrizione dell'atto il contribuente non versa e/o propone ricorso (se nei termini) l'adesione non si è perfezionata

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*Effetti  
dell'adesione*



- non impugnabilità dell'atto di accertamento con adesione (*art.3*)  
l'accertamento definito cristallizza la pretesa tributaria l'atto di adesione **non è, quindi, impugnabile** né è proponibile da parte del contribuente un'istanza di rimborso

*Corte di ord.n.9542 del 12/05/2015*

l'accertamento con adesione non può essere revocato, integrato o modificato dall'ufficio

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

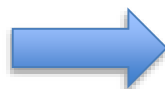
*Adempimenti*

*successivi*

*(art.8)*

*Versamento*

*tempestivo*



- Il versamento delle somme dovute va effettuato entro 20 gg dalla redazione dell'atto di adesione

in materia tributaria, ai fini del perfezionamento della procedura di accertamento con adesione del contribuente, il pagamento di quanto statuito ovvero della prima rata nei termini prescritti, non costituiscono una semplice modalità di esecuzione della procedura **ma un presupposto fondamentale e imprescindibile di efficacia della stessa, completandosi in tal modo la fattispecie del concordato;**

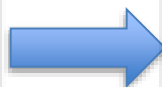
conseguentemente, quando essi difettino, la procedura del concordato con adesione non si perfeziona e la pretesa tributaria permane

*Corte di Cass ord. 08/08/2012 n.14299; Corte di Cass sent. 31/05/2013 n.13750*

## Gli istituti deflattivi – accertamento con adesione

*Adempimenti  
successivi  
(art.8)*

*Versamento a rate*



- Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente per un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro.
- La prima rata si versa entro 20 gg. dalla sottoscrizione del verbale
- Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre
- Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata
- entro 10 gg. dal versamento dell'intero o della prima rata il contribuente fa pervenire all'Ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento e l'Ufficio rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Per effetto dell'articolo 10 comma 2 del DL 50/2017, dal 1° gennaio 2018, la **soglia del valore delle liti** le cui controversie sono soggette alla procedura di cui all'art.17-bis del D.Lgs. n.546/92 si modifica **da 20mila euro a 50.000 euro**.

## Valore della controversia

Rilevano le disposizioni di cui al comma 2 dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992, espressamente richiamato dall'articolo 17-bis, comma 1, dello stesso decreto, laddove “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 valore della controversia si individua con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con il ricorso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate.

Nelle controversie riguardanti il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi – che il comma 6 dell'art. 17-bis espressamente ricomprende nell'ambito di applicazione del reclamo/mediazione – il valore corrisponde all'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori; qualora l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, il valore della lite è dato dal tributo chiesto a rimborso per singolo periodo di imposta



# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

## APPLICABILITA'

dall'entrata in vigore dell'innalzamento della soglia di valore delle controversie mediabili, il comma 2 dell'articolo 10 precisa che **“Le modifiche di cui al comma 1 si applicano agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018”**.

La notifica si considera perfezionata **al momento della ricezione dell'atto da parte del contribuente**

Ne consegue che, se l'atto è notificato a mezzo posta anteriormente al 1° gennaio 2018, ma ricevuto dal contribuente successivamente a tale data, l'eventuale controversia innanzi alla Commissione tributaria provinciale, anche di valore superiore a ventimila e fino a cinquantamila euro, ricade nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

## NORMATIVA

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.1 (Il reclamo e la mediazione)

- 1. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo (controversie catastali).**

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.2 (Il reclamo e la mediazione)

**2. Il ricorso non è procedibile** fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.3 (Il reclamo e la mediazione)

3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.4 (Il reclamo e la mediazione)

4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. **Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.**

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.5 (Il reclamo e la mediazione)

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilita' della pretesa e al principio di economicita' dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.6 (Il reclamo e la mediazione)

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalita' di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.7 (Il reclamo e la mediazione)

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.



# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.8 (Il reclamo e la mediazione)

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.»;

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

## Riepilogo

### RECLAMO

I motivi del ricorso costituiscono motivi di reclamo per cui il loro accoglimento incide sull'atto impositivo che quindi può essere annullato totalmente o parzialmente.

L'accoglimento parziale determina l'applicazione dell'art.2-quater del D.L. 564/94 co.1 sexies come modificato art.11 D.L. 159/2015.

DIFFERENZA

### MEDIAZIONE

E' l'accordo raggiunto sulla eventuale proposta del ricorrente o di quella dell'ente. Con il pagamento integrale o della prima rata si perfeziona la mediazione e avviene la sostituzione dell'atto impositivo con il verbale di accordo. In tal caso si applicano le regole dell'art.17 bis e quindi la sanzione al 35% del minimo

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Pagamento in  
acquiescenza*



## Co.1 sexies

La definizione deve essere effettuata con le stesse modalità e termini previsti al momento della notifica dell'atto impugnato. Il termine di pagamento decorre dalla data di notifica al contribuente del provvedimento di autotutela parziale.

La norma non richiede la contestuale formalizzazione da parte del contribuente della rinuncia all'impugnazione proposta né subordina la definizione all'accettazione della rinuncia da parte dell'ente impositore. Tale considerazione fa ritenere che il puntuale e tempestivo versamento integrale dell'importo dovuto, o della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale, sia sufficiente per il perfezionamento della definizione agevolata, dovendosi intendere come comportamento concludente con cui il contribuente manifesta la propria intenzione di rinunciare alla lite.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*I parametri  
valutativi  
dell'Ente*



- all'eventuale incertezza delle questioni controverse
- al grado di sostenibilità della pretesa
- al principio di economicità dell'azione amministrativa

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Eventuale  
incertezza delle  
questioni  
controverse*




nel nostro sistema giuridico possa ritenersi sussistente una “certezza” delle questioni di diritto, ogni qualvolta sussista un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso al giudice di legittimità possa essere dichiarato inammissibile.

In tutti i casi in cui la posizione assunta nell’atto impugnato contrasti con il consolidato orientamento giurisprudenziale dei giudici di legittimità, è opportuno che l’Ufficio addivenga a mediazione, anche elaborando una propria proposta di accordo da sottoporre al contribuente.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

al grado di  
sostenibilità della  
pretesa



Ufficio esamini le questioni di fatto basandosi, sostanzialmente, sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi addotti dall'istante. In particolare, la proponibilità dell'accordo di mediazione risulta direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito.

alla valutazione preventiva consegue una proposta di mediazione dell'Ufficio ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non risultino ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

al principio di  
economicità  
dell'azione  
amministrativa

tale criterio non impatta esclusivamente nella sfera economica risolvendosi nella mera necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma opera altresì a livello procedimentale, **riferendosi all'attività amministrativa nel suo complesso, che deve essere svolta nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza, con l'impegno di non aggravio del procedimento amministrativo con oneri inutili e dispendiosi.** (ipotesi di scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di addivenire alla mediazione della pretesa tributaria, avendo adeguata considerazione del rischio di soccombenza nelle spese processuali).



# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*adempimenti  
dell'Ente  
impositore*



se l'Ente intende accogliere la proposta di mediazione o se viene accolta quella d'ufficio dal ricorrente, convoca il contribuente (suo difensore) per la comune sottoscrizione del verbale di accordo e sulle modalità di pagamento (unica soluzione o rateale)

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Proposta di  
mediazione (con  
conferma del  
tributo)*



Qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, l'Ufficio può concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Contenuto del  
verbale di accordo*



Vanno indicate:

Le parti

L'atto impositivo

La data di proposizione del ricorso

Le ragioni dell'accordo

L'indicazione specifica degli importi  
risultanti dalla mediazione (tributo,  
interessi e sanzioni)

Le modalità di versamento degli stessi,  
comprese le eventuali modalità di  
rateizzazione

Data

Sottoscrizione

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Il perfezionamento  
dell'accordo  
su atto impositivo*



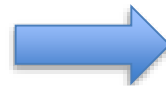
➤ con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute o della prima rata (sanzioni ridotte al 35% del minimo)

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Il perfezionamento  
dell'accordo  
su rimborso*



- per le controversie su rimborso con la sottoscrizione di un accordo nel quale **sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento.**
- L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Mancato  
versamento rate  
successive*



l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo/  
ingiunzione **delle somme residue** con  
applicazione della sanzione ex art.13  
D.Lgs. n.471/97 aumentata della metà e  
applicata sul residuo importo dovuto a  
titolo di imposta

Si applicano le disposizioni dell'art. 15  
ter DPR n.602/73

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo



*Conciliazione*



Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del *decreto n. 546*.

Non è stata infatti riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione prevista invece nel precedente testo .

# Gli istituti deflattivi – reclamo/mediazione

Art. 17-bis D.LGS n. 546/92 co.9 e co.10 (Il reclamo e la mediazione)

Riepilogo

*Conseguenze nel  
giudizio*



➤ le spese di giudizio sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento



## **Formazione IFEL** *per i Comuni*

---

La natura del processo tributario ed  
il riparto degli oneri probatori –  
tecniche di difesa degli atti impositivi

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il contenzioso tributario è un giudizio sul rapporto di imposta e non sull'atto impositivo

L'atto impositivo ha il solo scopo di provocatio ad opponendum nel senso che l'accesso al processo tributario deve avvenire esclusivamente tramite l'impugnazione di un atto che per funzione e contenuto rientra nell'elencazione di cui all'art.19 del D.lgs. n.546/92

Non è quindi ammesso l'accertamento negativo del debito

Per i giudizi di maggior pretesa, l'ente impositore assume sostanzialmente la posizione processuale di attore e quindi deve provare il proprio credito vantato

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## PROCESSO TRIBUTARIO : IMPUGNAZIONE –MERITO

Il processo tributario non e' annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non e' diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, che dell'accertamento dell'ufficio;

di conseguenza, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi, e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, non puo' limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte.«

**Cass. Sez. V n.11451 del 11.05.2018 – Cass. sez. V n.16154 del 03.08.2016**

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## PROCESSO TRIBUTARIO : IMPUGNAZIONE –MERITO

### CONSEGUENZE SUGLI ONERI PROBATORI

Il processo tributario è di natura dispositiva, nel senso che il tema del contendere è definito dalle parti senza che la Commissione possa ampliarlo. Pertanto, esiste, nel processo tributario, un onere di allegazione dei fatti che incombe sulle parti, con la conseguenza che il giudice non può fondare la decisione su fatti da esse non dedotti.

Nei giudizi di pretesa tributaria la prova della sua legittimità e fondatezza grava sull'ente impositore in quanto è questa la parte che avanza la richiesta, i cui termini sono nell'avviso di accertamento, sicché seppur formalmente il ricorso è prodotto dal contribuente nella sostanza la parte attrice è l'ente impositore che è tenuto all'**allegazione dei fatti costitutivi della maggiore pretesa vantata**, cui adempie motivando adeguatamente l'atto impositivo e producendo in giudizio i documenti che sorreggono la motivazione

Invece, il **contribuente** deve allegare (e, successivamente, provare, se contestati) i **fatti modificativi, impeditivi ed** estintivi della pretesa fiscale o i fatti che fondano i propri diritti.

In tema di **onere della prova**

L'art.2697 c.c. stabilisce che *“chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”*.

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## PROCESSO TRIBUTARIO : IMPUGNAZIONE –MERITO CONSEGUENZE SUGLI ONERI PROBATORI

### NEI GIUDIZI DI MAGGIORE IMPOSTA

Nel processo tributario l'**onere della prova** è così ripartito:

- l'onere di provare il fatto costitutivo della pretesa tributaria spetta all'Amministrazione finanziaria, la quale assume il ruolo di attore in senso sostanziale dal momento che vanta una maggiore pretesa fiscale;
- l'onere di provare i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa tributaria spetta invece al contribuente, che è attore in senso formale.

### NEI GIUDIZI DI RIMBORSO

- l'onere di provare il fatto costitutivo della richiesta di restituzione grava esclusivamente sul contribuente il quale assume il ruolo di attore sia in senso formale che in senso sostanziale dal momento che vanta una maggiore pretesa fiscale;
- l'onere di provare i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa restitutoria spetta invece all'ente impositore quale convenuto in giudizio.

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

La dichiarazione fiscale del contribuente, specie quella riferita a tributi il cui versamento sia dovuto in autoliquidazione come l'IMU, in quanto avente (ordinariamente) natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, può essere emendata (o ritrattata) dal contribuente se frutto di errore (Cass. n.2926/2010) con la conseguenza che, nel caso di un'imposta versata commisurata ai dati/valori erroneamente dichiarati, il contribuente può chiedere all'ente impositore il rimborso o la rettifica della dichiarazione (Cass. Sez.U. n.15063/2002).

Nel sistema dei tributi locali non è presente (salvo specifiche norme regolamentari) una disposizione che preveda la correzione in via amministrativa della denuncia sicchè in linea teorica il contribuente potrebbe presentarla fino a quando per quella annualità non è stato emesso l'accertamento.

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

**CASS. Civile Ord. Sez. 5 Num. 14044 Anno 2019 Data pubblicazione:  
23/05/2019**

un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma primo, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma primo, Cost.)", Cass. SU, sent. 6.12.2002, n. 17394

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

### L'EMENDABILITA' IN VIA AMMINISTRATIVA

**In via amministrativa** l'effetto della emenda determina per l'ente impositore il rispetto delle risultanze della correzione e cioè considerare la denuncia correttiva come sostitutiva *ab origine* di quella erronea, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri di controllo in ordine ai dati variati (Cass. n.6635/2019) e sempre che non sia già stato emesso e notificato un atto impositivo (sia accertativo che liquidatorio) riferito o riferibile alla denuncia originaria erronea o al periodo di imposta per il quale la dichiarazione è stata omessa.



# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

### L'EMENDABILITA' PER VIA GIUDIZIALE

**L'emenda in via giudiziale**, ovviamente presuppone una controversia avente ad oggetto un atto impositivo o un rifiuto ad un rimborso, non essendo precluso l'esercizio della facoltà di correzione, in difetto di previa emenda amministrativa, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa (Cass. 2912/2010).

In tal caso ogni onere probatorio con riferimento sia all'errore originario che alla sua correzione grava sul ricorrente che ha l'onere di allegare e provare i fatti cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato, con la conseguenza che le argomentazioni con cui l'ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale (Cass. n.6635/2019; Cass. n.21197/2014; n.29613/2011).

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

### IL LIMITE DELLA NATURA DELLA SPECIFICA DENUNCIA

Il principio di generale emendabilità della dichiarazione muove dalla considerazione della denuncia come “*atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio*” (Cass. Sez. U. n.13378/2016) e non sono pertanto invocabili nel diverso campo delle dichiarazioni aventi contenuto e valore negoziale, (e cioè riflettenti un impegno del contribuente) in relazione alle quali eventuali errori della volontà espressa dal contribuente assumono rilevanza soltanto ove sussistano i requisiti di essenzialità e riconoscibilità ex art.1428 cod.civ. (Cass. n.30172/2017).

Es. denuncia beni merce per esenzione IMU, denuncia TARI ed ogni accesso a favor che il regolamento comunale condiziona a previa denuncia

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

### IL LIMITE DELLA NATURA DELLA SPECIFICA DENUNCIA

l'efficacia costitutiva della dichiarazione

La mancata o tardiva presentazione della dichiarazione se prevista dalla legge o dal regolamento comunale quale *conditio sine qua non* per l'accesso al trattamento fiscale di favore determina la perdita del beneficio, a prescindere dalla sussistenza dei requisiti

Cass.ord.6635 del 07/03/2019

Cass.S.U. 30/06/2016

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 6635 Anno 2019 - Data pubblicazione: 07/03/2019**

Le dichiarazioni di cui al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 10, al pari delle altre dichiarazioni fiscali, "avendo natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, possono essere emendate (o ritratte) dal contribuente, se frutto di errore" (Cass. 2926/2010), sempre che l'emenda (o la presentazione tardiva della dichiarazione o della denuncia) sia giustificata da un errore originario o da una modificazione intervenuta dopo la denuncia, con effetti, però, diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, infatti, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, mentre nella seconda ipotesi, non può considerarsi precluso l'esercizio della facoltà di correzione, quest'ultima, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa( Cass. n. 2912/2010).

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DOCFA

Si può correggere con effetti retroattivi un Docfa errato ?

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 13794 Anno 2019**

**Data pubblicazione: 22/05/2019**

Per i fabbricati iscritti in catasto l'imponibile è costituito dal valore che risulta applicando alla rendita catastale i moltiplicatori previsti dalla norma e che è onere del contribuente dichiarare tempestivamente ogni variazione suscettibile di modificare il classamento restando ,altrimenti il fabbricato assoggettato ad Ici nella misura risultante in catasto". Le risultanze catastali vincolavano il Comune ad applicare la rendita nella misura ivi indicata sino al momento di presentazione della domanda di variazione catastale i cui effetti non potevano che valere per il futuro

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DOCFA

Si può correggere con effetti retroattivi un Docfa errato ?

**Cass. Ord. Num. 4222 - Anno 2019, data pubblicazione: 13/02/2019**

Questione

la contribuente che aveva corrisposto l'imposta sulla scorta della rendita e classificazione catastale dell'immobile come magazzino C/2 mentre veniva utilizzato o per lo svolgimento come C/1 (negozio) e per tale concreto utilizzo l'ente impositore aveva accertato una maggiore imposta

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DOCFA

Si può correggere con effetti retroattivi un Docfa errato ?

**Cass. Ord. Num. 4222 - Anno 2019, data pubblicazione: 13/02/2019**

Sussiste come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza, una stretta ed imprescindibile relazione tra iscrizione in catasto di una unità immobiliare e rendita vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, con la **conseguenza che i dati catastali del singolo fabbricato, quali risultanti dal catasto, costituiscono un fatto oggettivo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del "quantum" dovuto; non contestabile, neppure in via incidentale, da nessuna delle parti (Comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente l'imposta, fermo restando che tale incontestabilità, siccome limitata a tale rapporto, non esclude, né limita, la facoltà del contribuente di chiedere la modifica (eventualmente in via di autotutela), ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o di attribuzione delle rendite, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) del provvedimento definitivo (cfr. Cass 22124/2010 14114/2017).**

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DOCFA

Si può correggere con effetti retroattivi un Docfa errato ?

**Cass. Ord. Num. 4222 - Anno 2019, data pubblicazione: 13/02/2019**

3.3 In caso di inerzia del contribuente nel richiedere la variazione catastale, non è più consentito al Comune procedere direttamente, in assenza di un nuovo classamento, alla liquidazione della diversa imposta corrispondente al valore dell'unità immobiliare modificato.”



# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DOCFA

Si può correggere con effetti retroattivi un Docfa errato ?

**Cass. Sez. 5 Num. 11448 Anno 2018  
data pubblicazione 11/05/2018**

Ne consegue che gli immobili (nella specie, c.d.costruzioni ferroviarie censite nella categoria catastale E/1) erroneamente classificati in una categoria non conforme alla destinazione d'uso, non possono essere esentati da imponibilità **ove tale errato classamento sia stato determinato da una omissione del contribuente, che non abbia provveduto a denunciare l'effettivo utilizzo del cespite, non essendo onere dell'ente impositore richiedere all'ufficio competente le modifiche della rendita preesistente nell'ipotesi di negligenza del soggetto per legge onerato"** (Cass. n. 1704 del 2016) Tale principio va certamente applicato anche al caso di specie, posto che la società contribuente, rimasta inerte per molti anni, solo nel 2010 ha provveduto a richiedere l'applicazione della rendita catastale di immobili che non risultavano averne alcuna.".

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DOCFA

Si può correggere con effetti retroattivi un Docfa errato ?

**Si** se l'errore è stato commesso e riconosciuto dall'Agenzia del Territorio sia d'ufficio che a seguito di apposita istanza del contribuente. (**Ord. sez.5 nun.13653, dep.ta il 30.05.2018 -Cass. n. 3168/2015 -n. 25328/2010**)

**No** se l'errore è stato commesso dal contribuente per cui la sua eventuale correzione con un nuovo Docfa avrà effetti dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la nuova denuncia (**Cass. sez.5 Ord. n.3269 anno 2019 dep.ta il 05.02.2019-Cass. Sez. 5 Num. 11448 Anno 2018 data pubblicazione 11/05/2018**)

# LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

## L'EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DOCFA

Si può correggere con effetti retroattivi un Docfa errato ?

**Cass. sez.5 Ord. n.3269 anno 2019 dep.ta il 05.02.2019**

Nel caso in cui la variazione della rendita consegua a modificazioni della consistenza o della destinazione dell'immobile, come nella specie, denunciate dallo stesso contribuente, essa trova applicazione dalla data della denuncia. In tale ipotesi, peraltro, il fatto che la situazione materiale denunciata risalga a data anteriore non ne giustifica una applicazione retroattiva rispetto alla denuncia (Cass. n. 13018 del 2012; Cass. n. 17863 del 2010; Cass. n. 18023 del 2004; Cass. n. 20854 del 2004; Cass. n. 20734 del 2006).".

**Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

---

La riscossione tramite ingiunzione  
fiscale

# L'ingiunzione fiscale

▪ *art.474 c.p.c.*

*Sono titoli esecutivi...gli altri atti ai quali la legge attribuisce espressamente efficacia esecutiva*

l'ingiunzione fiscale ex R.d. 639/1910 è il titolo esecutivo che legittima l'esecuzione forzata e l'adozione delle misure cautelari

▪ l'ingiunzione fiscale costituisce la **prova legale** che il creditore deve produrre per ottenere l'esecuzione e che documenta l'esistenza del fatto che giustifica e legittima l'attività esecutiva

# L'ingiunzione fiscale

l'ingiunzione fiscale è atto amministrativo

- *l'indicazione del soggetto destinatario della pretesa impositiva*
- *l'indicazione specifica delle somme richieste*

sul titolo esecutivo va riportato il riferimento al precedente atto di accertamento

- *l'ingiunzione a pagare la somma dovuta entro il termini di 30 giorni*
- *l'avvertenza che in difetto si procederà ad esecuzione forzata*
- *la motivazione*
- *la sottoscrizione*

Cass.ord.10896 del 18/04/2019

# L'ingiunzione fiscale

- ulteriori elementi ai sensi e per gli effetti dell'art.7, L 212/2000

l'ufficio presso il quale é possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali é possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui é possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

# L'ingiunzione fiscale

➤ i termini di efficacia dell'ingiunzione ai fini dell'esecuzione

*art.50, D.P.R. n.602/1973*

- Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento.



# L'ingiunzione fiscale

➤ i termini di efficacia dell'ingiunzione ai fini dell'esecuzione

*art.50, D.P.R. n.602/1973*

- Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo/ingiunzione entro cinque giorni.

# L'ingiunzione fiscale

➤ l'intimazione di pagamento è atto autonomamente impugnabile ex art.19, D.Lgs 546/1992

*ex multis, Cass.ord.3259 del 05/02/2019*

➤ la mancata previa notifica dell'intimazione di pagamento determina la nullità degli atti dell'esecuzione ma non anche delle misure cautelari (fermo e ipoteca)

*Cass.ord.3734 del 08/02/2019; Cass.ord.928 del 16/01/2019*

# L'ingiunzione fiscale

impugnazione dell'ingiunzioni fiscali

**entrate tributarie**

Giudice tributario

specialità dall' art. 2\*, D.Lgs 546/1992

Cass.S.U. sent.nn.29 e 30 del 5/01/2016

art.2, D.Lgs 546/1992

Appartengono alla giurisdizione tributaria **tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati**, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il SSN, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio.

# L'ingiunzione fiscale

impugnazione dell'ingiunzioni fiscali

**entrate extratributarie**

Giudice ordinario

art. 22, L.689/1981

artt.6 e 7, D.Lgs 150 del 1/09/2011

Cass.S.U. sent.nn.22080 del 22/09/2017

Cass.S.U. sent.10261 del 27/04/2018

# L'ingiunzione fiscale

## LA ROTTAMAZIONE DELLE INGIUNZIONI – art.15, 1 co.D.L. 34 del 30/04/2019

- Con riferimento alle entrate, anche tributarie, delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale ai sensi del r.d. 639/1910, notificati, negli anni dal 2000 al 2017, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione ex art.53, D.lgs 446/197
- i predetti enti territoriali possono stabilire, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare le entrate stesse, l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate.
- Gli enti territoriali, entro trenta giorni, danno notizia dell'adozione dell'atto di cui al primo periodo mediante pubblicazione nel proprio sito internet istituzionale.

# L'ingiunzione fiscale

## LA ROTTAMAZIONE DELLE INGIUNZIONI – art.15, 1 co.D.L. 34 del 30/04/2019

Con il provvedimento di cui al comma 1 gli enti territoriali stabiliscono anche:

- a) il numero di rate e la relativa scadenza, che non può superare il 30 settembre 2021;
- b) le modalità con cui il debitore manifesta la sua volontà di avvalersi della definizione agevolata;
- c) i termini per la presentazione dell'istanza in cui il debitore indica il numero di rate con il quale intende effettuare il pagamento, nonché la pendenza di giudizi aventi a oggetto i debiti cui si riferisce l'istanza stessa, assumendo l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi;
- d) il termine entro il quale l'ente territoriale o il concessionario della riscossione trasmette ai debitori la comunicazione nella quale sono indicati l'ammontare complessivo delle somme dovute per la definizione agevolata, quello delle singole rate e la scadenza delle stesse.

# L'ingiunzione fiscale

## LA ROTTAMAZIONE DELLE INGIUNZIONI – art.15, 1 co.D.L. 34 del 30/04/2019

- a seguito della presentazione dell'istanza sono sospesi i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto di tale istanza.
- in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una delle rate in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto dell'istanza.
- in tale caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto.
- Si applicano i commi 16 e 17 dell'articolo 3 del decreto- legge 23 ottobre 2018, n. 119 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

# L'ingiunzione fiscale

## LA ROTTAMAZIONE DELLE INGIUNZIONI – art.15, 1 co.D.L. 34 del 30/04/2019

16. Sono esclusi dalla definizione di cui al comma 1 i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

- a) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- b) i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- c) le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- d) le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

17. Per le sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, le disposizioni del presente articolo si applicano limitatamente agli interessi, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689.