

# ISTITUTI.

## Nozione di tributo.

Il **tributo** è definibile come una **prestazione obbligatoria** (coattiva e definitiva) imposta con un atto dell'autorità, collegata ad un **fatto economico** (cioè le differenze dalle sanzioni pecuniarie), che attua il concorso di tutti al **finanziamento della spesa pubblica**.

La classificazione dei tributi si effettua sulla base del presupposto giuridico da cui traggono origine (vi è comunque un legame con le definizioni date dalle scienze delle finanze per cui vi sono le imposte e le tasse in base al fatto che vadano a finanziare spese pubbliche indivisibili o divisibili).

- **IMPOSTA:** Il suo **presupposto** è un fatto posto in essere dal soggetto passivo e senza relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico.
- **TASSA:** Il suo **presupposto** è un atto o un'attività pubblica rivolte in modo specifico ad un determinato soggetto. (la tassa è un corrispettivo sotto il profilo pratico/economico ma non sotto quello giuridico).
- **CONTRIBUTO:** Il suo **presupposto** è un arricchimento tratto da determinate categorie di soggetti ottenuto per via dell'esecuzione di un'opera pubblica destinata di per sé all'intera collettività in modo indistinto (classico esempio di possibile presupposto di un contributo tributario è dato dall'arricchimento dei proprietari di immobili nelle cui vicinanze viene costruita una stazione della metropolitana).

Il **diritto tributario** è quel settore dell'ordinamento che **disciplina il tributo**. Esso fa parte del diritto finanziario, il quale a sua volta fa parte del diritto amministrativo.

Il diritto tributario si compone di una **disciplina sostanziale** in cui regola presupposti, esenzioni, soggetti passivi e la misura del tributo e **disciplina formale** in cui si stabiliscono gli adempimenti formali dei contribuenti ed i provvedimenti amministrativi da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

## LE FONTI.

### Riserva di legge (relativa).

L'art. 23 della Costituzione sancisce: “**nessuna prestazione personale o patrimoniale** può essere imposta se non in base alla legge.”

Tale riserva di legge è stata posta a garanzia dei singoli (pagano i tributi nella misura prevista dalle legge) e come difesa del principio democratico e quindi di centralità attribuita al Parlamento vista la funzione sociale/redistributiva dei prelievi fiscali.

Esegesi dell'art. 23 Cost.

- **PRESTAZIONE PERSONALE O PATRIMONIALE IMPOSTA:**  
Delimita l'ambito di applicazione della riserva di legge a quei prelevamenti di ricchezza o richieste di prestazioni imposte dall'autorità amministrativa anche in virtù di un rapporto sinallagmatico (corrispettivo) di fornitura di un servizio pubblico essenziale gestito in regime di monopolio (include le tasse ma anche le tariffe di alcuni servizi pubblici).
- **RISERVA DI LEGGE E SUA RELATIVITA':**  
La riserva di legge si riferisce alla possibilità di regolare le prestazioni personali o patrimoniali imposte sulla base di una legge in senso materiale (inglobandovi anche i decreti legge ed i decreti legislativi, nonché leggi regionali e comunitarie) **relativamente** (opera in modo relativo tale riserva di legge e non assoluta visto che non è riservata l'intera materia ma solamente dei specifici aspetti) alle norme di diritto tributario sostanziale e dirette a delimitare verso l'alto la massima misura di imposizione; in tale ambito all'autorità amministrativa va concessa una discrezionalità meramente tecnica.

### Fonti di legge del diritto tributario.

E' fonte del diritto tributario qualsiasi legge e atto avente forza di legge. Sono previste delle peculiarità in merito all'iter legislativo solo nei seguenti due aspetti:

- a) inabrogabilità delle norme tributarie tramite **referendum popolare**;
- b) le norme tributarie non possono essere introdotte nell'ordinamento giuridico con la **legge di approvazione del bilancio dello Stato**.

**Decreti legge:** Sono dei provvedimenti provvisori con forza di legge adottati dal Governo in **casi straordinari di necessità ed urgenza**; per non perdere efficacia ex tunc (fin da quando sono sorti) è necessario che vengano convertiti in legge dal Parlamento entro 60 giorni dalla loro pubblicazione. In passato erano molto usati nell'ordinamento tributario; ma attualmente lo Statuto del contribuente sancisce che tramite decreto legge non si possono istituire nuovi tributi o per i tributi esistenti allargare le categorie dei soggetti passivi (in sostanza i decreti legge possono essere abrogativi e modificativi ma non innovativi). **Decreto legislativo:** Sono dei provvedimenti adottati dal Governo su delega del potere legislativo affidatale dal Parlamento, il quale ne ha stabilito l'oggetto, i tempi e i principi e criteri direttivi. I decreti legislativi sono molto utilizzati in ambito tributario per via del

tecnicismo delle leggi che vengono approvate.

- **Testi unici:** Non sono fonti del diritto, ma fonti con un particolare contenuto, ossia l'unificazione in un unico testo di norme contenute spesso in leggi diverse. I testi unici possono essere di tipo compilativo (raccolta) o di tipo innovativo (tramite di esso passano vengono raccolte direttamente in modo organico delle norme, incluse quelle nuove).
- **Leggi regionali:** Secondo l'art. 117 della Costituzione lo Stato ha **potestà legislativa esclusiva** nella determinazione dei principi del sistema tributario nel suo complesso; le Regioni hanno **potestà legislativa concorrente** con lo Stato per quanto riguarda il “*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*” (con l’emanazione quindi di leggi di coordinamento nel rispetto delle quali si potranno istituire tributi regionali e locali) ; le Regioni si vedono poi attribuita la potestà legislativa residuale per ciò che riguarda la disciplina dei tributi regionali e locali (sempre nel rispetto dei principi generali del sistema tributario e delle leggi di coordinamento). La Costituzione vieta alle Regioni di istituire dazi alle importazioni e alle esportazioni nel suo territorio e di legiferare in materia di dogane (le dogane sono di competenza esclusiva dello Stato).
- **Regolamenti:** Sono atti amministrativi emanati dal Governo o da altre autorità amministrative, subordinate alle leggi, in quanto se ad esse contrastanti possono essere annullati dal giudice amministrativo o altrimenti inapplicati.  
Si hanno diverse tipologie di regolamenti: i **regolamenti governativi**, deliberati dal Consiglio dei Ministri senza previa specificazione legislativa, i **regolamenti delegati**, che si elaborano sulla base di una previsione normativa. Importantissimi in ambito tributario sono i **decreti ministeriali** adottati nelle materie di competenza di un singolo ministero (tramite decreti ministeriali, per esempio vengono stabiliti annualmente i modelli di dichiarazione); tali **decreti** divengono **interministeriali** quando il loro oggetto riguarda la competenza di più ministeri.
- **Convenzioni internazionali:** diventano norme interne dopo la loro **ratifica** con apposita legge statale. In ambito tributario sono particolarmente importanti per istituire meccanismi tra Stati per evitare la cosiddetta doppia imposizione internazionale, comportando delle deroghe ai regimi fiscali statali; il TUIR sancisce che si applichi la norma interna se questa è più favorevole per il contribuente rispetto a quella prevista dalla convenzione internazionale.
- **Fonti comunitarie:** Le fonti del diritto comunitario si costituiscono innanzitutto di un **diritto primario**, elaborato direttamente dagli Stati membri e fatto proprio nel Trattato istitutivo della Comunità e di un **diritto derivato**, ossia emanato da organi della stessa Comunità (come i regolamenti, le direttive, le raccomandazioni, i pareri...). I **regolamenti** hanno **portata generale** (si rivolgono direttamente ai cittadini) e sono direttamente applicabili per ogni elemento in ciascun Stato membro. Le **direttive**, invece, non hanno portata generale (si rivolgono agli Stati membri e non direttamente ai loro cittadini) e vincolano solamente per i risultati da raggiungere, rimettendo alla discrezione dei singoli Stati la scelta degli strumenti più idonei per il loro raggiungimento. Per quanto riguarda l'assenza di portata generale delle direttive vi è da specificare come in verità la Corte di giustizia delle Comunità europee abbia stabilito che esse possono avere efficacia immediata indipendentemente dalle norme di recepimento e a favore dei cittadini quando conteneva solamente obblighi negativi (nel diritto tributario per esempio stabilire esenzioni), imponendo un obbligo incondizionato e preciso e sia scaduto il termine per il suo recepimento.

### **Efficacia delle norme tributarie nel tempo.**

Le leggi e i regolamenti tributari possono, se specificatamente dichiarato nella norma, riferirsi a fatti e produrre effetti circa il tempo passato.

In generale si ritiene che le norme procedurali abbiano applicazione immediata ai procedimenti che inizieranno o che si stanno svolgendo, nel diritto tributario invece trovano applicazione solamente in riferimento ai procedimenti sorti per fatti compiuti successivamente all'entrata in vigore della legge.

Le norme perdono efficacia quando sono abrogate, dichiarate incostituzionali o se si tratta di leggi temporanee, è scaduto il termine della loro efficacia.

L'abrogazione di una norma può essere sancita espressamente oppure avvenire tacitamente per via di un contrasto rispetto ad una legge temporalmente successiva. L'abrogazione di una norma ne fa cessare gli effetti **ex nunc** (ossia solamente in riferimento ai fatti accaduti dopo l'evento); la dichiarazione di incostituzionalità invece è valida **ex tunc** (ossia si considera priva di effetti fin dalla sua nascita) e nel caso dei tributi vi deve essere il rimborso di quanto è stato pagato, eccetto il caso in cui sia impedito per esempio dal trascorso termine.

### **Leggi tributarie e referendum abrogativo.**

La Costituzione preclude l'abrogazione per mezzo della via referendaria alle norme tributarie (e quindi non ha specificatamente vietato solamente l'abrogazione di tributi ma più in generale di norme tributarie). La Corte Costituzionale a questo fine ha allargato il concetto di norma tributaria sia a quelle sostanziali che a quelle formali.

### **Validità nel territorio.**

Le norme tributarie sono valide unicamente ed esclusivamente nel territorio politico (si esclude il territorio doganale) dello Stato.

## I PRINCIPI.

### Il dovere tributario come dovere di solidarietà (art. 53 Cost.).

Art. 53 Cost.: “Tutti sono tenuti a **contribuire alle spese pubbliche** in ragione della propria **CAPACITA' CONTRIBUTIVA**”.

In tale articolo si sancisce quindi l'obbligo per tutti i soggetti di partecipare alle spese pubbliche e la misura di tale partecipazione non si lega alle prestazioni ricevute ma alla propria capacità contributiva.

Da questa formulazione discende un **dovere di solidarietà** tra tutti i cittadini in quanto partecipanti alle spese pubbliche, con finalità extrafiscali (redistribuzione del reddito) del prelievo tributario.

### Capacità contributiva.

La stessa Costituzione stabilisce che la legge deve legare i presupposti dei tributi alla capacità contributiva del soggetto (non legandola quindi al beneficio ricevuto), non si potranno quindi stabilire criteri diversi da quelli legati alla capacità economica.

La capacità contributiva è definibile come l'**attitudine** di un soggetto a **contribuire** alle spese pubbliche. (Capacità contributiva = attitudine a contribuire).

La capacità contributiva di un soggetto si può ricostruire mediante degli indicatori, i quali consistono nella realizzazione di fatti economici che la possono determinare **in modo diretto** (come il reddito, il patrimonio e gli incrementi di valore del patrimonio) ed **in modo indiretto** (come i consumi, gli affari, i trasferimenti della proprietà di beni).

Il legame della misura dei tributi alla capacità contributiva, impone che essi vengano stabiliti in modo tale da colpire la ricchezza del soggetto passivo solo dopo che esso abbia soddisfatto i suoi bisogni essenziali

### Capacità contributiva e principio di uguaglianza.

Il legislatore tributario nell'elaborare le norme che emanerà deve fare attenzione a rispettare il **principio di uguaglianza** tra situazioni con uguale o diversa manifestazione della capacità contributiva, in modo tale che situazioni uguali vengano tributariamente trattate in modo uguale e situazioni diverse vengano trattate in modo diverso. Solamente al legislatore spetta la discrezionalità di considerare due situazioni come uguali o diverse tra loro.

Con il principio di uguaglianza si impone al legislatore una coerenza interna per cui non vi devono essere contraddizioni nei trattamenti adoperati su situazioni che lo stesso legislatore mostra considerare uguali.

Il principio di uguaglianza si deve estendere anche alle agevolazioni fiscali (esenzioni o esclusioni o riduzioni nella misura dei tributi dovuti) nel senso della ratio per cui si è scelto di agevolare dati soggetti e non altri.

Il **sindacato della Corte costituzionale** si pone sulle **scelte discrezionali** del legislatore solamente quando esse **manifestano irragionevolezza** (diciamo non sono sufficientemente ed opportunamente motivate e rispondenti a concrete esigenze di politica tributaria).

### **Principio di effettività della capacità contributiva.**

Il tributo deve essere legato alla **capacità contributiva determinata in modo effettivo** e non in base ad aspetti fittizi. L'applicazione intransigente di tale principio comporterebbe l'incostituzionalità di norme che **determinano a forfait** la misura dell'imposta o di alcuni dei suoi elementi di calcolo (anche se la Corte Costituzionale gli ammette) e dei tributi la cui base imponibile sia determinata anche da **componenti meramente nominali** (l'orientamento della Corte Costituzionale è rivolto alla discrezionalità del legislatore fiscale sul fatto di tenere conto o meno di tali componenti).

### **Principio di attualità della capacità contributiva.**

Inoltre il tributo è dovuto in misura legata alla **capacità contributiva attuale** del soggetto; non si possono tassare presupposti passati (tributi retroattivi) o presupposti futuri (prelievi anticipati – tipo gli acconti nelle imposte sui redditi) a meno che non siano indicatori di capacità contributiva attuale o comunque l'obbligo di versarli non sia incondizionato e sia previsto il diritto al rimborso sul maggiore tributo versato.

### **Riparto delle spese pubbliche secondo la capacità contributiva nel caso delle tasse (tributi commutativi – corrispondenti ad una prestazione).**

L'art. 53 della Costituzione sancisce il concorso a tutte le spese pubbliche (senza eccezione) sulla base della capacità contributiva dei consociati. Si nota però come le tasse siano dei tributi il cui pagamento è legato alla prestazione e quindi si potrebbe ritenere che tali spese vadano suddivise nella misura del beneficio ricevuto e non della capacità contributiva del beneficiario. Si ritiene ammissibile tale punto di vista solamente nel caso di fruizione di servizi pubblici non essenziali, per gli altri invece il concorso alla spesa pubblica divisibile è diretto solamente se il fruirne è indicatore di capacità contributiva.

### **Progressività dell'imposizione.**

Il secondo comma dell'art. 53 della Costituzione stabilisce che il sistema tributario (nel suo complesso e non in riferimento ai singoli tributi) deve essere **ispirato ad un criterio di progressività**, ove per progressività si intende un aumento del carico tributario più che proporzionale all'incremento della base imponibile.

### **Principi comunitari.**

Oltre ai principi sopra visti il legislatore fiscale deve rispettare i principi comunitari, i quali richiedono di non **discriminare** i cittadini appartenenti ad altri Stati della comunità e non devono restringere l'esercizio delle libertà fondamentali (innanzitutto la libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali).

## L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA.

Nella disciplina dei tributi si individua un momento statico in cui si definiscono i poteri dell'ente impositore e un momento dinamico che segue la nascita, l'evoluzione e l'estinzione del rapporto di credito-debito fra soggetto passivo e Amministrazione Finanziaria.

Il tributo si compone di un presupposto o fatto generatore a cui seguono degli effetti consistenti nella nascita dell'obbligazione tributaria e nel compimento di attività e procedure dirette all'applicazione del tributo.

### **Presupposto del tributo.**

Per **presupposto** del tributo (detto anche fatto generatore) si intende quell'**evento** che determina il sorgere dell'obbligazione tributaria.

La stessa classificazione delle imposte tra dirette e indirette è legata al presupposto e alla sua capacità ad indicare la capacità contributiva del soggetto (le imposte indirette colpiscono il consumo e lo scambio; quelle dirette il reddito ed il patrimonio, in modo personale o reale sulla base delle considerazioni fatte sulle condizioni del soggetto passivo).

### **Le esenzioni e le esclusioni.**

Le norme tributarie stabiliscono delle norme che definiscono la fattispecie e altre che ne limitano o ne ampliano la portata.

Quando ne limitano la portata danno vita a delle **esenzioni** ed alle **esclusioni**. Si parla di **esenzione** nei casi in cui il legislatore stabilisce in deroga rispetto alla norma che definiscono il presupposto di imposta. Le esenzioni potranno essere permanenti o temporanee e oggettive o soggettive (l'oggettività è presente quando si riferisce ad un cespite anche se ne muta la titolarità, nell'altro caso saranno soggettive), potranno operare ex lege oppure sulla base di una successiva richiesta di parte.

Si differenziano dalle esenzioni, le **esclusioni**, le quali sorgono quando il legislatore non ha posto deroghe rispetto all'enunciato che ne stabilisce il presupposto, ma ha specificatamente limitato il campo di applicabilità del tributo senza porre alcuna deroga ad i principi generali, in quanto il principio di esclusione è parte integrante della definizione di presupposto (da notare che il legislatore spesso ad esenzioni e ad esclusioni collega altre definizioni e altre differenziazioni – si pensi all'IVA e alla diversità di adempimenti formali tra le operazioni esenti e quelle escluse).

### **La fattispecie sostitutiva (i regimi fiscali sostitutivi).**

La **fattispecie sostitutiva** o meglio conosciuto come **regime fiscale sostitutivo** è quella disposizione tributaria che colpisce un fatto in luogo di un dato tributo a cui astrattamente sarebbe assoggettato con un altro **creato ad hoc**.

Le caratteristiche dei regimi fiscali sostitutivi sono quelli di prevedere un soggetto passivo diverso (il sostituto) , tassazione in via autonoma e definitiva. (queste caratteristiche si riscontrano soprattutto nei redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta).

### **Fattispecie equiparate (o assimilate) e fattispecie supplementari (o surrogatorie).**

Le fattispecie equiparate e le fattispecie supplementari sono due situazioni delineate dal legislatore tributario per estendere l'ambito di applicazione del tributo.

Si parla di **fattispecie equiparata** quando un dato fatto economico è sottoposto ad un certo tributo pure se presenta tratti di eterogeneità rispetto al fatto "tipico" del tributo.

Si parla, invece, di fattispecie supplementare nel caso in cui l'ampliamento del campo di applicazione del tributo serve per contrastare fenomeni di tipo elusivo.

### **La fattispecie nello spazio (il principio della territorialità).**

In quale territorio il fatto economico viene realizzato.

### **La fattispecie nel tempo (classificazione dei tributi).**

I fatti economici che costituiscono il presupposto del tributo possono avere **natura istantanea o di durata**.

I fatti istantanei comportano il sorgere di un'obbligazione tributaria per ogni fatto, costituendo delle **imposte istantanee** (come le imposte di registro).

Alle imposte istantanee si contrappongono le imposte periodiche, le quali hanno come presupposto una fattispecie che si prolunga nel tempo (come nel caso delle imposte sui redditi). Lo Stato del contribuente sancisce che le modifiche apportate nella disciplina delle imposte periodiche acquistino efficacia solamente a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le contengono (2004 -entrata in vigore modifica; effetti: 2005 con dichiarazione 2006).

### **L'obbligazione tributaria.**

Realizzato il presupposto del tributo si producono degli effetti, i quali consistono nell'obbligazione tributaria e dei poteri formali di cui è dotata l'Amministrazione finanziaria e degli obblighi imposti al contribuente per giungere all'applicazione del tributo.

L'effetto principale della realizzazione del presupposto è comunque l'obbligazione tributaria. Essa ha natura legale (disciplinata dalla legge) e nessun elemento della stessa può essere determinata dalle parti. E' un'obbligazione di diritto pubblico e regolata solo in caso di lacune dal codice civile, quando tali norme siano suscettibili di estensione e presentino una certa compatibilità con le peculiarità del diritto tributario.

### **Base imponibile e tasso.**

Il **debito di imposta** si determina applicando un determinato **tasso** alla **base imponibile**.

La base imponibile determina la misura del tributo. Su di esso si applica il tasso per la determinazione del debito di imposta. La base imponibile si costituisce di grandezze monetarie o di beni misurati in loro caratteristiche (di peso o di misura) o nella loro quantità unitaria.

Il **tasso** può essere **fisso** o **variabile**.

E' fisso nelle imposte determinate a somma fissa (come le imposte di registro – un certo ammontare



per ogni atto).

Normalmente invece il tasso è variabile applicandosi quindi sulla base imponibile non determinata secondo unità.

Si parla di **aliquota** quando il tasso si riferisce ad una base imponibile espressa come grandezza monetaria. Le aliquote possono essere fisse o progressive (progressiva: l'aliquota applicata cresce al crescere della base imponibile secondo soluzioni diverse: per scaglioni, in modo graduale) o regressive.

### **Obbligazioni d'acconto.**

L'acconto è un'obbligazione con natura provvisoria. Esso rappresenta un'anticipazione della riscossione del tributo rispetto al momento in cui si realizza il presupposto. L'acconto poi nel momento in cui il presupposto si sarà già realizzato sarà oggetto di **conguaglio** o di **rimborso**.

### **Sovrimposte e addizionali.**

Si parla di imposta madre e di imposta figlia quando la fattispecie di un tributo è assunta come fattispecie per un altro tributo. (un fatto => + tributi)

Si parla di **sovrimposte** quando la base imponibile di un'imposta è la base imponibile di un'altra imposta.

Si parla, invece, di **addizionale**, quando vi è il pagamento di una somma maggiore di danaro ragguagliata ad una frazione o multiplo di quando dovuto per un certo tributo.

### **Le garanzie del credito d'imposta.**

Lo Stato in merito ai crediti d'imposta si tutela con **privilegi** speciali e generali sui beni mobili ed immobili del debitore d'imposta.

In situazioni particolari si tutela anche richiedendo al contribuente la prestazione di **garanzie fideiussorie**; è il caso della dilazione di pagamento oltre un certo ammontare, del rimborso anticipato dell'IVA e della sospensione alla riscossione dell'atto impugnato. Lo Statuto del contribuente ha previsto che l'Amministrazione Finanziaria rimborsi al contribuente le spese sostenute per l'ottenimento della fideiussione nel caso in cui viene accertata che l'imposta non è dovuta.

# I SOGGETTI

## **Soggetto attivo: l'Amministrazione Finanziaria.**

L'Amministrazione Finanziaria ha subito un forte rinnovamento organizzativo nel 1999.

Il Ministero dell'economia e delle Finanze ha competenze riguardanti la politica economica e finanziaria, il bilancio ed il fisco. Di esso fa parte il Dipartimento per le Politiche Fiscali, il quale svolge funzioni di indirizzo e controllo sulle 4 Agenzie che svolgono i compiti operativi (Agenzia delle Entrate, del Demanio, delle Dogane e del Territorio).

L'Agenzia delle Entrate è un soggetto di diritto autonomo, come persona giuridica pubblica. In sede periferica si avvale degli Uffici unici delle Agenzie delle Entrate e per la riscossione materiale dei tributi si affida ai concessionari della riscossione.

## **Il soggetto passivo: il contribuente. Codice fiscale e domicilio fiscale.**

Per contribuente si intende il debitore dell'imposta e più in generale il soggetto passivo del tributo, ossia colui che ne realizza il presupposto.

Esso viene individuato per mezzo del **codice fiscale** (gestito presso l'Anagrafe Tributaria => sistema informativo contenente dati e notizie rilevanti ai fini fiscali di tutti i potenziali contribuenti).

Ogni contribuente per i rapporti con l'Agenzia delle Entrate elegge un luogo come proprio **domicilio fiscale**. Il domicilio fiscale è individuato nel seguente luogo:

- per le persone fisiche residenti il comune in cui si è iscritti nell'Anagrafe;
- per le società e gli enti è il luogo dove hanno la sede legale;
- per i soggetti non residenti il luogo in cui producono reddito.

Il concetto di domicilio fiscale attiene al diritto formale, esso serve per la gestione dei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria (determinazione della **competenza territoriale**) e non come avviene invece per la residenza fiscale nella misura con cui viene determinato il debito di imposta.

## **Solidarietà passiva tributaria.**

Nel diritto tributario sono previsti casi in cui sono tenuti più soggetti ad adempiere alla stessa obbligazione tributaria oppure allo stesso adempimento formale.

La responsabilità dei più soggetti coobbligati si presume di tipo solidale (ognuno dei coobbligati può essere chiamato ad adempiere e il suo adempimento libera gli altri, verso cui vanterà azione di regresso).

La solidarietà passiva tributaria riferita all'obbligazione tributaria può coinvolgere secondo due modalità distinte i coobbligati; secondo il modello della **responsabilità paritaria** e secondo il modello della **responsabilità dipendente**.

- **SOLIDARIETA' PARITARIA**: sorge quando il presupposto del tributo è riferibile ad una pluralità di soggetti. (tipicamente è presente nelle imposte indirette come nell'imposta di registro sono obbligati in solido i contraenti e nell'imposta sulle successione erano obbligati in solido gli eredi).

- **SOLIDARIETA' DIPENDENTE:** il presupposto del tributo (**fattispecie principale**) è realizzato da un soggetto, ma un altro soggetto (il cosiddetto **responsabile d'imposta**) diventa obbligato in solido per via del fatto di aver posto in essere una **fattispecie collaterale**.

Il responsabile di imposta è coobbligato per via del fatto che è stata realizzata la fattispecie principale. Nei **rapporti con il Fisco** la sua posizione è analoga a quella del soggetto che ha realizzato il presupposto di imposta, la sua responsabilità si differenzia da quella del responsabile paritario solamente nei **rapporti interni**, ove avrà azione di regresso sull'intero ammontare da lui pagato (nella responsabilità paritaria l'azione di regresso è limitata alla quota non di sua competenza).

La distinzione fra solidarietà paritaria e dipendente è quindi rilevante solamente nei rapporti interni tra i coobbligati e non nei rapporti esterni verso il Fisco.

### **L'accertamento delle obbligazioni solidali.**

L'Amministrazione Finanziaria deve accertare il debito nei confronti di colui da cui vuole il pagamento e l'efficacia dell'avviso di accertamento inviato ad uno degli obbligati in solido NON si estende agli altri coobbligati. Questo vale anche nei confronti del responsabile di imposta.

La notifica di accertamento ad uno dei coobbligati fa sì che venga meno il termine di decadenza anche nei confronti degli altri. Questo principio lo si applica estendendo il principio codicistico analogo ma in riferimento ai termini temporali per la prescrizione.

### **Efficacia soggettiva del giudicato.**

Ci si interroga se la sentenza passata in giudicato possa estendersi al coobbligato inerte quando invece un altro ha ottenuto una sentenza passata in giudicato su un avviso di accertamento. Il principio codicistico sancisce che ha tale sentenza è opponibile al creditore solamente quando favorevole ai debitori in solido.

Anche l'orientamento nel diritto tributario è di far prevalere il valore della sentenza passata in giudicato su un avviso di accertamento, anche se divenuto definitivo, con le seguenti limitazioni:

1. che il giudicato non si sia formato sulle situazioni personali del condebitore;
2. non si applichi a quel condebitore che ha già ottenuto una sentenza passata in giudicato sul medesimo avviso di accertamento (magari perchè non ha proposto appello alla sentenza di primo grado);
3. applicabilità solamente ai maggiori tributi, non è possibile ottenere la ripetizione di quanto già pagato.

I rapporti interni tra coobbligati.

Vale il principio codicistico per cui la responsabilità solidale nei rapporti interni è per quote che si presumono uguali (divisione diversa sulla base di un interesse diverso per cui l'obbligazione è stata contratta – nel caso il presupposto di imposta oppure sulla base di un accordo diverso di ripartizione dell'obbligazione tra le parti). L'azione di regresso sarà parziale nel caso di solidarietà paritaria, totale nella solidarietà dipendente.

Nei rapporti interni sono inefficaci gli atti intervenuti tra uno dei coobbligati ed il creditore-Amministrazione finanziaria.

## **Sostituzione tributaria (Le ritenute effettuate dal sostituto di imposta).**

Si ha sostituzione tributaria quando la legge obbliga un determinato soggetto corrisponde somme per determinati titoli e all'atto del pagamento **opera una ritenuta**, il cui importo viene versato all'Erario.

In tale istituto vi sono quindi due figure: il sostituto (che effettua la ritenuta) ed il sostituito (che subisce la ritenuta).

La sostituzione può essere di tipo **oggettivo** o **sogettivo**. E' **oggettiva** quando attiene ai regimi fiscali sostitutivi, per cui una data fattispecie è sottoposta ad un regime derogatorio rispetto a quello ordinario. E' **sogettiva**, invece, quella per cui l'obbligazione tributaria è posta a carico di un soggetto diverso rispetto a colui che realizza il presupposto. La sostituzione sogettiva può operare a titolo di imposta (definitivo) o a titolo d'acconto (rapporto temporaneo).

### **Sostituzione a titolo d'imposta.**

La sostituzione a titolo d'imposta consiste nell'applicazione di un'aliquota fissa da parte di un soggetto detto **sostituto**, che toglie al provento così tassato la sua partecipazione alla formazione del reddito complessivo del soggetto che realizza il presupposto, il **sostituito**. (la banca

E' una sostituzione sia oggettiva che sogettiva (attiene simultaneamente ad un regime fiscale sostitutivo e l'obbligazione tributaria è posta a carico di un soggetto diverso rispetto a quello che realizza il presupposto).

Il soggetto passivo del tributo è solamente il sostituto; diventa un'obbligazione solidale in forma dipendente nel momento in cui il sostituto non ha effettuato le ritenute a titolo di imposta su quanto da lui dovute al sostituito-percipiente, non le ha versate all'Erario e per questo è stato iscritto a ruolo.

Il fenomeno della sostituzione a titolo d'imposta nasce per diminuire l'evasione e anticipare gli incassi.

Nella sostituzione a titolo di imposta il debito d'imposta sorge in capo al sostituto a cui fanno capo anche gli obblighi formali; il sostituito è estraneo sia dal rapporto sostanziale (debito di imposta) che formale (gli adempimenti formali quali la dichiarazione) a meno che non vi sia la situazione patologica di omessa ritenuta e versamento all'Erario di quanto dovuto in base alla sostituzione da parte del sostituto.

Tra sostituto e sostituito sorgerà un rapporto di credito/debito sulla base del compenso dovuto al netto della ritenuta effettuata (la quale grava sul sostituito).

### **Sostituzione a titolo d'acconto.**

La sostituzione a titolo d'acconto rappresenta una forma di riscossione anticipata, per la quale il sostituto è soggetto passivo di un obbligo di versamento verso il Fisco di una somma pari alla **ritenuta** da effettuarsi sul compenso dovuto al sostituito. Il sostituto non è comunque soggetto passivo dell'obbligazione di imposta, in quanto su di lui grava solamente l'obbligo di versamento degli acconti (questa è una differenza rispetto al regime della sostituzione a titolo d'imposta). Il sostituito dovrà dichiarare i redditi soggetti a ritenuta a titolo d'acconto, i quali parteciperanno alla formazione del reddito complessivo, seppure avrà diritto di detrarre la ritenuta subita a titolo

d'acconto sul suo totale debito di imposta.

Nel caso patologico in cui il sostituto **effettui** la ritenuta d'acconto nei confronti del sostituito ma poi **NON provveda a versarla** nelle casse erariali, il sostituito avrà comunque diritto al credito verso il Fisco pari alla ritenuta, come se questa fosse stata regolarmente versata.

Manca invece una specifica previsione normativa nel caso patologico in cui oltre **all'omesso versamento** delle ritenute nelle casse erariali da parte del sostituito sia stata **omessa** anche l'effettuazione della **ritenuta**. La Giurisprudenza è orientata affinché il Fisco possa richiedere direttamente al sostituito il versamento delle ritenute dovute, di cui ne è stato omesso il prelevamento alla fonte e soprattutto il loro versamento all'Erario.

### **Diritto di rivalsa.**

**Diritto di rivalsa** = diritto di credito che ha il debitore dell'imposta nei confronti del soggetto che deve subire l'onere del tributo (il diritto di rivalsa è uno strumento per traslare l'onere del tributo da un soggetto ad un altro).

Il diritto rivalsa è presente in diversi tributi e in diverse situazioni:

1. **soggetto passivo differente dal soggetto su cui deve gravare l'onere**, in quanto il suo fatto economico è indicatore di un'esistente capacità contributiva, venendosi quindi ad individuare un contribuente di diritto ed un contribuente di fatto. Senza la traslazione dell'onere il tributo sarebbe incostituzionale, in quanto non legato alla capacità contributiva. La traslazione può essere intrinseca al costo del bene oppure sommarsi al corrispettivo dovuto. Questo fenomeno traslativo dovuto allo spostamento dell'onere tributario dal punto di vista soggettivo si presenta per esempio nel caso dell'IVA;
2. **soggetto passivo differente da colui che realizza il presupposto**, è il caso del responsabile di imposta e del sostituito, in cui tali soggetti svolgono sostanzialmente la funzione di "esattore". Tali soggetti maturano un diritto di rivalsa (rapporto di credito) nei confronti del soggetto che realizza il presupposto del tributo;
3. Il diritto di rivalsa sorge da norme civilistiche o da accordo tra le parti non assumendo più natura di istituto tributario ma meramente privatistico.

### **Patti di accollo delle imposte.**

La rivalsa dell'imposta può essere obbligatoria, facoltativa o vietata.

Quando è obbligatoria va necessariamente effettuata ed è nulla ogni patto contrario; allo stesso è nullo qualsiasi patto che la stabilisca quando tale diritto di rivalsa è vietato.

Nel caso in cui la rivalsa è facoltativa, si può stabilire un patto di accollo relativamente all'imposta tra parte dei due soggetti, con cui una parte (**l'accollante**) si impegna verso un altro soggetto (**l'accollato**) a far fronte ad un determinato debito di imposta.

Il patto di accollo anche se relativo ad un debito di imposta può essere solo interno o anche esterno. Se è esterno varrà anche per il Fisco (il creditore di tale rapporto), ma nei suoi confronti il patto di accollo avrà sempre natura cumulativa (l'accollato non viene liberato).

# IL PROCEDIMENTO DI IMPOSIZIONE.

## Schemi di attuazione dei tributi.

In generale per l'applicazione dei tributi si applica il **modello dell'autotassazione**.

Secondo tale modello è lo stesso contribuente che si autoliquida il tributo, lo versa e ne effettua l'apposita dichiarazione, oltre ad adempiere a dei specifici obblighi formali (emissione fatture, tenuta della contabilità).

In questo modello l'Amministrazione Finanziaria svolge il ruolo sia di creditore di imposta che titolare di **poteri autoritativi**. I poteri autoritativi si riferiscono innanzitutto al potere impositivo, ossia a quel potere di accertare o costituire l'obbligazione tributaria con l'emissione di un apposito atto amministrativo detto "**avviso di accertamento**" o "**atto di imposizione**". Affiancato al potere impositivo, l'Amministrazione Finanziaria è dotata del potere di volgere indagini e di affliggere sanzioni amministrative. Nel caso che il contribuente ometta il versamento l'Amministrazione Finanziaria iscriverà a ruolo le somme non versate dal contribuente.

I modelli alternativi a quello dell'autotassazione sono rappresentati dal modello in cui l'imposizione tributaria sorge solamente per via dell'esistenza di uno specifico atto da parte dell'Amministrazione Finanziaria (ad esempio vale per l'imposta di registro) oppure il modello del tributo senza imposizione in cui la nascita dell'imposta ne comporta direttamente l'adempimento senza il necessario compimento di atti da parte del contribuente o dell'Amministrazione Finanziaria.

## La disciplina generale dei procedimenti amministrativi.

L'Amministrazione Finanziaria agisce compiendo dei procedimenti amministrativi.

I procedimenti amministrativi compiuti dall'Amministrazione Finanziaria trovano disciplina legale in tre diverse fonti:

- legge generale sul procedimento amministrativo;
- Statuto del contribuente;
- Disciplina dei singoli tributi.

La **legge generale sul procedimento amministrativo** non è applicabile ai procedimenti tributari nel momento in cui si deve disciplinare la partecipazione del cittadino al procedimento. Vi è da notare inoltre che il procedimento tributario ha inizio sempre d'ufficio e l'avviso di accertamento può essere un atto solitario non legato ad altri atti che lo precedono e non è nemmeno detto che un procedimento tributario si vada a concludere con l'emanazione di un atto.

Lo **Statuto dei diritti del contribuente** sancisce la necessità di apportare il rapporto tra contribuente e AF sulla rispettiva collaborazione (affidamento) e buona fede. Molti principi si basano su questo macro-principio (semplicità, effettiva conoscibilità, chiarezza, irretroattività..).

## Il contraddittorio.

In generale non è disciplinato e quindi non è necessario il contraddittorio (ossia dialogo e possibilità di difesa per il contribuente nel corso del procedimento di imposizione) tra AF e contribuente. L'AF infatti, in via generale, può omettere di informare il contribuente sul fatto che si stiano svolgendo indagini tributarie sul suo assolvimento dei tributi. Vi sono infatti solamente dei casi specifici in cui l'AF ha la facoltà o l'obbligo di chiedere spiegazioni al contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento (è il caso per esempio dell'obbligo di comunicazione al

contribuente quando dai controlli automatici e formali delle dichiarazioni dei redditi, emerge un risultato diverso da quello dichiarato).

### **L'interpello ordinario.**

Tramite l'istituto dell'interpello ordinario il contribuente ha il diritto di richiedere all'Amministrazione Finanziaria (con istanza presentabile alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate) l'**interpretazione** di una disposizione obiettivamente incerta e applicabile ad un proprio **caso concreto e personale** (non un caso accademico o per semplice conoscenza), fornendo nella stessa istanza un proprio orientamento interpretativo. Entro 120 gg. Dalla presentazione dell'istanza vi deve essere una risposta, altrimenti è accettabile per il singolo caso il parere interpretativo dato dal contribuente: **il silenzio vale come assenso**. Il parere reso dall'Amministrazione Finanziaria è **vincolante** per questa solo in riferimento alla questione personale oggetto dell'istanza (avvisi di accertamenti sullo stesso soggetto che traggono origine da interpretazioni difformi dalla risposta data al contribuente in sede di interpello ordinario sono illegittimi).

### **Il potere di autotutela.**

E' un potere/dovere dell'Amministrazione Finanziaria di annullare od emendare un proprio atto illegittimo. Nel momento in cui esercita l'autotutela l'AF non è tenuta a motivarne le ragioni, in quanto tale comportamento trova ragione nel tentativo di rimediare ad una situazione di illegalità. L'autotutela può esercitarsi per iniziativa d'ufficio o su richiesta del contribuente. L'autotutela può essere diretta anche verso gli atti divenuti definitivi e quelli su cui vi è una sentenza passata in giudicato, purchè il compimento dell'autotutela non sia spinto da situazioni di illegittimità non ritenuti tali dalla sentenza passata in giudicato e comunque non è esercitabile l'autotutela quando sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria.

### **Il Garante del contribuente.**

Il Garante del contribuente è un organo collegiale (formato da tre membri con carica triennale) istituito presso ogni Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate e ha il compito di tutelare il contribuente che lamenti disfunzioni, irregolarità e scorrettezze tali da incrinare il rapporto di fiducia tra cittadino e Amministrazione Finanziaria.

Il Garante non ha poteri autoritativi, ma ha solamente la possibilità di segnalare e persuadere l'applicazione dei comportamenti corretti.

### **Gli effetti dell'imposizione: teoria dichiarativa e teoria costitutiva.**

Sugli effetti dell'imposizione tributaria due teorie si contrappongono, la teoria dichiarativa e la teoria costitutiva, rispondendo in modo diverso circa il ruolo delle norme tributarie, gli effetti degli atti di imposizione dell' AF e delle sentenze passate in giudicato.

Per la teoria dichiarativa le norme tributarie descrivendo il presupposto del tributo e stabilendone la misura fanno già sorgere il debito di imposta, il quale dall' AF verrà solamente accertato per mezzo del procedimento di imposizione, accertamento che potrà poi essere rettificato da parte di un'eventuale sentenza passata in giudicato.

Per la teoria costitutiva invece è solamente con la dichiarazione o l'atto di accertamento che sorge il debito di imposta e la sentenza del giudice tributario annulla in tutto o in parte tale costituzione.

Nella valutazione della teoria da sposare vi è da considerare il fatto che la riscossione del tributo non sorge per il solo fatto che la norma ne stabilisca il presupposto e la misura ma è invece anche necessaria la presenza di un atto come la dichiarazione del contribuente o l'avviso di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria. Quindi l'atto di imposizione è un vero e proprio provvedimento amministrativo che costituisce rapporti giuridici. Anche il processo tributario mira ad annullare in tutto o in parte gli effetti costitutivi dell'atto di imposizione.



## LA DICHIARAZIONE.

### Dichiarazione dei redditi. Soggetti tenuti a presentarla.

Sono obbligati a presentare la dichiarazione dei redditi tutti coloro, i quali nel periodo d'imposta abbiano conseguito redditi (pure se da essi non derivi un reddito di imposta) ed i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, indipendentemente dal fatto di aver prodotto reddito. Sono esentati poi una vasta categoria di soggetti, fra cui soprattutto chi ha ottenuto redditi esenti o comunque soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e chi ha conseguito solamente redditi derivanti da lavoro dipendente o pensione e dall'abitazione principale.

### Contenuti della dichiarazione dei redditi.

La dichiarazione dei redditi contiene gli elementi utili per determinare la base imponibile ma anche altri elementi come gli acconti già versati, le ritenute subite e i crediti di imposta.

La dichiarazione è fra l'altro la sede in cui si possono esercitare delle **opzioni**, come per esempio in merito al credito di imposta se riportarlo a nuovo o chiederne il rimborso.

Inoltre, quando dalla dichiarazione dei redditi emerga una situazione di credito, esso svolge la funzione di **istanza di rimborso**.

### Elementi formali:

La dichiarazione dei redditi deve essere compilata sugli appositi moduli approvati.

Essa deve essere sottoscritta dal contribuente; l'omessa sottoscrizione non comporta subito la nullità, alla quale si giungerà nel caso che non si provveda neanche dopo l'invito effettuato in tal senso da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Per le società e gli enti soggetti ad IRES la dichiarazione dei redditi deve essere sottoscritta dal presidente del collegio sindacale, pena non la nullità ma una sanzione amministrativa.

### Trasmissione:

L'Agenzia delle Entrate acquisisce le dichiarazioni per via telematica; il contribuente può consegnarla su supporto cartaceo ad uno sportello bancario o ad un ufficio postale oppure procedere per l'invio telematico effettuato da lui stesso o per mezzo di un soggetto abilitato, quale il Caf.

### Termini di presentazione:

I termini di presentazione della dichiarazione dei redditi sono in funzione del soggetto e della modalità di trasmissione.

Per i soggetti IRE il termine di presentazione copre la finestra dal 1° maggio al 31 luglio. (31 ottobre per la trasmissione in via telematica)

Per i soggetti IRES il termine è variabile, consistendo in un mese da quando viene approvato il bilancio o comunque da quando doveva essere approvato. (due mesi per le trasmissioni in via telematica). Per i soggetti che non redigono il bilancio il termine è di sei mesi da quando si è concluso il relativo periodo d'imposta.

### Ritardata presentazione:

- **Entro 90 gg. :** Applicazione solamente di una **sanzione amministrativa**;
- **Dopo i 90 gg.:** Si considera **omessa** (non ai fini penali però), anche se assume validità per la riscossione sulla base degli imponibili dichiarati;  
(dichiarazione ultratardiva)

**Dichiarazione unificata annuale: Forma di dichiarazione** che comprende la dichiarazione dei redditi, IRAP, annuale IVA e del sostituto d'imposta. Essa può essere utilizzata da quei soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare e hanno effettuato ritenute a meno di 20 soggetti.

### **Natura giuridica della dichiarazione.**

La dichiarazione assume la veste giuridica di dichiarazione di scienza, in quanto espone fatti e dati con necessaria relativa qualifica giuridica. La dichiarazione assume invece veste giuridica di dichiarazione di volontà nel momento in cui si esercitano delle opzioni. Si configura come confessione stragiudiziale nel momento in cui fa emergere debiti di imposta, anche se priva di efficacia vincolante poiché si pone su diritti non disponibili.

La dichiarazione ha un ruolo prominente nel procedimento amministrativo di imposizione (si pensi alle differenze in sede di accertamento fiscale in base al tipo di dichiarazione presentata) e sul piano probatorio, infatti l'AF deve motivare e provare solamente quei fatti non dichiarati ed i fatti dichiarati si assumono come dati di fatto.

Se dalla dichiarazione emerge un debito di imposta essa viene a rappresentare quindi un titolo per la riscossione, obbligando il contribuente al versamento del relativo debito emerso. Se emerge un credito essa invece agisce come titolo per il rimborso.

### **La dichiarazione integrativa (il ravvedimento operoso).**

Può capitare che il contribuente si accorga di aver commesso un errore nella dichiarazione dopo che l'abbia presentata e siano scaduti i termini per la sua presentazione.

Si parla più propriamente di dichiarazione integrativa quando il contribuente compie il ravvedimento operoso, ossia presenta una nuova dichiarazione con la quale sana le violazioni formali, reca un aumento dell'imponibile dell'imposta o riduce la perdita dichiarata. Con il ravvedimento le sanzioni amministrative per le violazioni commesse con la presentazione della dichiarazione originale sono diminuite.

Il ravvedimento può essere attuato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la prima dichiarazione (lo stesso termine che ha l'AF per rettificare la dichiarazione).

### **La dichiarazione riduttiva.**

Il contribuente ha pure la possibilità di presentare una dichiarazione sostitutiva per correggere in diminuzione un maggior reddito dichiarato, un maggiore debito di imposta o un minore credito. Il termine di presentazione di tale dichiarazione riduttiva è più breve rispetto a quella del ravvedimento operoso: entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo.

Due orientamenti si contrapponevano sull'ammissibilità o meno della presentazione della dichiarazione riduttiva; un orientamento fiscalista secondo il quale non era ammissibile presentarla oltre il termine di presentazione della dichiarazione, eccetto che per gli errori materiali e di calcolo; un orientamento liberale secondo cui invece era possibile ed era possibile anche presentare un'istanza di rimborso. In caso di errore a proprio danno, il contribuente potrà anche impugnare per il maggiore debito di imposta rispetto al dovuto l'eventuale iscrizione a ruolo.

### **Le dichiarazioni dei sostituti.**

Ai sostituti incombono due obblighi formali per via della loro attività di sostituti. Da un lato devono presentare una dichiarazione in cui si devono indicare le somme corrisposte e le ritenute effettuate; dall'altro se corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilato devono ricevere le dichiarazioni dei relativi lavoratori e procedere a verificarne la regolarità formale, liquidare l'imposta ed effettuare il relativo conguaglio.

### **Dichiarazione nulla, incompleta e infedele.**

Si ha **dichiarazione omessa** quando non è stata presentata la dichiarazione o anche se presentata comunque dopo 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (la dichiarazione ultratardiva è omessa).

La dichiarazione è **nulla** quando o non è stata sottoscritta e sanata nelle apposite modalità o non è stata redatta sugli appositi moduli previsti.

La dichiarazione è **infedele** quando non è indicato il reddito netto nel suo **esatto ammontare**.

La dichiarazione è **incompleta** quando non vi è l'**indicazione di una fonte reddituale**.

**Dichiarazione IVA:** da presentarsi sugli appositi modelli ministeriali tra il 1° febbraio ed il 31 maggio dell'anno successivo a quello del periodo d'imposta. In esse si devono indicare l'ammontare delle operazioni imponibili e delle relative imposte, gli acquisti e le operazioni intracomunitarie, l'ammontare delle somme versate nel corso delle liquidazione infrannuali ed il saldo finale.

# L'ISTRUTTORIA.

## **Istruttoria= attività investigativa.**

Essa viene svolta sia dall'Agenzia dell'entrate che dalla Guardia di Finanza. L'attività investigativa ha per oggetto dei soggetti selezionati secondo particolari criteri.

## **I controlli sulla liquidazione delle imposte e dei rimborsi.**

### **Controlli automatici:**

La prima procedura di controllo implementata dall'Agenzia dalle Entrate consiste in **controlli automatici** sulle dichiarazioni in base ai redditi dichiarati. Tale tipo di controllo deve essere effettuato entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo. I controlli automatici sono diretti alla verifica automatizzata della misura dell'imposta sulla base dei dati forniti nella dichiarazione e quelli presenti nell'Anagrafe tributaria (correzione degli errori materiali e di calcolo).

Se dai controlli automatici emerge un debito di imposta diverso rispetto a quello presente in dichiarazione viene fatta una comunicazione in tal senso al contribuente a cui viene richiesto il versamento dell'importo maggiore che se effettuato entro 30 giorni fa sì che non avvenga l'iscrizione a ruolo di tali importi e le sanzioni vengono diminuite.

### **Controlli formali:**

Si possono effettuare da parte dell'Amministrazione finanziaria entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quella di presentazione. Tali controlli si svolgono su soggetti selezionati e investono le ritenute d'acconto portate in compensazione, le detrazioni, le deduzioni e i crediti di imposta non spettanti. I controlli formali possono richiedere ausilio a documentazioni extra-dichiarazione anche dietro richiesta di presentazione allo stesso contribuente. Se sono state rilevate divergenze, ne viene data comunicazione allo stesso contribuente. Da notare come i controlli formali non agiscono sulla rettifica del reddito dichiarato, che viene preso come dato certo, ma agiscono solamente sulla correzione di tutte quelle voci e comportamenti che dato quel reddito permettono di determinare il reddito di imposta. Tali controlli non danno luogo né ad avviso di accertamento né ad iscrizione a ruolo, la quale si verificherà solamente nel momento in cui non verserà il maggiore debito di imposta emerso per mezzo di questi controlli.

## **Controllo sostanziale. Accessi, ispezioni e verifiche.**

Il **controllo sostanziale** viene effettuato da parte sia dell'Amministrazione finanziaria che della Guardia di Finanza. Il controllo sostanziale si esplica per mezzo di **accessi, ispezioni e verifiche**. Per **accessi** si intende l'ingresso in luoghi privati. Essi sono avvolti da particolari cautele visto che si scontrano con il diritto alla riservatezza. In base ai locali ispezionati (se destinati all'esercizio di attività commerciali, all'esercizio di arti o professioni o di abitazioni) sono diverse le cautele previste. Si parte dalla necessaria presenza dell'**autorizzazione** con motivazione del capo dell'ufficio da cui dipendono i controllori all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (rappresentante dell'autorità giudiziaria), necessaria per esempio nel caso di accessi alle abitazioni e emanabile solamente nel caso di presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali. Le ispezioni si riferiscono ai libri, registri e documenti, anche se la loro tenuta non è obbligatoria. I documenti di cui è rifiutata l'esibizione, non possono essere poi presentati dal contribuente come mezzi di prova a sua difesa.

Le verifiche attengono invece ai controlli sugli impianti, sul personale dipendente, sull'impiego di materie prime ed altri acquisti utili ai fini dell'individuazione del reddito imponibile.

Di ogni accesso viene redatto apposito **verbale** da cui risultano le ispezioni e le rilevazioni eseguite.

Tale verbale deve essere sottoscritto e dato in copia al contribuente. Si redigono poi per ogni accesso due documenti distinti:

- il **processo verbale di verifica** che ne contiene una descrizione dettagliata;
- il **processo verbale di constatazione** che contiene in modo sintetico i dati rilevati.

Una situazione particolare di limiti e di comportamenti procedurali hanno le indagini sui conti bancari del contribuente, ove la disciplina varia in base alla sede in cui si svolgono, se in un'istruttoria amministrativa oppure effettuate dalla polizia giudiziaria.

Il primo obiettivo da parte degli uffici delle entrate o dalla Guardia di Finanza è di individuare i conti bancari del soggetto indiziato. Innanzitutto si prova a farseli comunicare dallo stesso contribuente.

Si richiedono al contribuente dati e notizie in merito alle movimentazioni, visto che altrimenti vi è la presunzione legale di evasione per tutte quelle operazioni non transitanti dalla contabilità. Infatti gli incassi non registrati si presumono come ricavi non registrati ed i prelevamenti non registrati faranno accertare al fisco dei ricavi in quanto si presume che essi siano stati necessari per l'acquisizione di fattori produttivi rivolti a compiere operazioni attive non registrate.

Il Fisco può invitare i contribuenti a comparire di persona per fornire dati e notizie, esibire o trasmettere documenti e rispondere a questionari.

Ai terzi rispetto al contribuente indiziato può essere richiesta la comunicazione di dati e notizie o di documenti contabili.

### **Obblighi e diritti del contribuente.**

IL contribuente è obbligato a rispondere alle richieste di esibizione o trasmissione di dati e notizie. L'inottemperanza a questi obblighi comporta per il contribuente innanzitutto una sanzione amministrativa e la preclusione di presentare a proprio favore tali fatti in sede amministrativa e contenziosa.

L'ufficio che effettua il controllo sostanziale nella maggior parte dei casi non è obbligato ma ha solamente la facoltà di informare il contribuente dell'attività istruttoria. Solo alcuni casi particolari prevedono l'obbligatorietà di tale conoscenza prima di procedere ad accertamenti, come nel caso del compimento di potenziali operazioni elusive.

Al contribuente è riconosciuto il diritto che conclusosi un accesso, un'ispezione o una verifica, e gli sia stato dato relativo verbale abbia sessanta giorni di tempo per esporre osservazioni e richieste. Entro il predetto termine dei sessanta giorni non si può emettere l'avviso di accertamento salvo casi di particolare e motivata urgenza.

### **Diritto di accesso sugli atti e documenti dei procedimenti tributari:**

Il contribuente ha diritto ad accedere agli atti e ai documenti rilevati dai controlli solamente quando il procedimento tributario si è concluso con l'emanazione dell'avviso di accertamento.

### **Collaborazione dei comuni all'attività istruttoria.**

Ai comuni è riconosciuto un ruolo in sede di accertamento dei redditi delle persone fisiche, potendo in primo luogo fornire agli uffici dell'Agenzia delle Entrate dati e notizie utili e inoltre ricevendo le **proposte di accertamento** e potendo formulare anche proposte di aumento, le quali se non accettate dall'Amministrazione Finanziaria finiranno ad un apposito ufficio, quello della Commissione per l'esame delle proposte del Comune.

### **Attività istruttoria per le imposte di registro.**

L'attività istruttoria per le imposte di registro è limitata in quanto l'imposta viene determinata dall'atto sottoposto alla registrazione, salvo il caso in cui ci si debba riferire al valore venale in comune commercio in bene o di un diritto a cui si riferisce l'atto.

### **Esiti dell'istruttoria.**

Terminata l'attività istruttoria, l'Ufficio delle Agenzie delle Entrate valuterà se si sono riscontrate o meno delle violazioni alle norme fiscali.

Se non si sono rilevate violazioni naturalmente non emetterà alcun avviso di accertamento.

Se, invece, si sono rilevate delle violazioni l'Ufficio delle Agenzie delle Entrate deve emettere l'avviso di accertamento; può derogare a tale obbligo per mezzo dell'invito al contraddittorio rivolto al contribuente, allo scopo di raggiungere un accordo e giungere quindi alla formazione di un accertamento con adesione.

# L'AVVISO DI ACCERTAMENTO.

## L'avviso di accertamento: natura giuridica.

L'avviso di accertamento o atto di imposizione (definito di imposizione in quanto fa sorgere il debito tributario) è un provvedimento amministrativo non discrezionale (è la legge che stabilisce i presupposti e le misure del tributo) emanato dall'Amministrazione finanziaria verso un dato contribuente.

In esso proprio perché atto non discrezionale non si riconosce a differenza degli altri atti amministrativi il vizio di eccesso di potere da parte dell'emanante.

## Requisiti e contenuto dell'avviso di accertamento.

L'avviso di accertamento consta di 2 parti: il **dispositivo** (l'oggetto dell'atto) e la **motivazione**.

Il contenuto del **dispositivo** varia in base alla tipologia dell'imposta.

Nelle imposte sui redditi si deve indicare l'imponibile, le eventuali detrazioni, le ritenute d'acconto subite ed i crediti di imposta, nonché il debito di imposta, il quale non è indicato solamente nei casi particolari di “**avviso senza imposta**”, ossia quando non è relativo alla rideterminazione del debito di imposta in quanto ha fatto riferimento ad altri aspetti, come per esempio l'accertamento del reddito delle società di persone o dell'associazione di partecipazione, ove il debito di imposta è poi imputato ai partecipanti.

Nell'IVA l'avviso di accertamento mira ad una ricostruzione dell'imposta per mezzo anche della determinazione dell'imposta detraibile.

Nelle altre imposte indirette (quindi ciò non vale per l'IVA) l'avviso di accertamento ha come oggetto la determinazione del valore del bene su cui incide l'imposta e non si riferisce alla determinazione dell'imposta, in quanto tale aspetto sarà oggetto di un atto distinto: l'**avviso di liquidazione**. (Quindi per le imposte indirette diverse dall'IVA l'accertamento comporta un avviso accertamento di valore che rettifica la base imponibile e l'avviso di liquidazione che ridetermina l'imposta).

La **motivazione** dell'avviso di accertamento è richiesta per la validità dell'atto come praticamente per tutti gli atti amministrativi. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'atto. Il provvedimento viziato nella motivazione è invalido.

Inoltre nell'avviso di accertamento per agevolare il contribuente è necessario che vengono indicati ulteriori elementi come:

- l'ufficio competente dove il contribuente può rivolgersi per **chiarimenti**;
- l'organo dove il contribuente può promuovere un riesame ai fini dell'**autotutela**;
- le modalità, i termini e l'organo dove è possibile **ricorrere** contro l'atto.

## La notificazione dell'avviso di accertamento.

L'avviso di accertamento viene ad esistenza con la sua **notifica** (notificare = portare a conoscenza) al contribuente dell'atto. La notifica è effettuata tramite messi comunali al domicilio fiscale del contribuente. I vizi di notificazione sono vizi dell'atto.

## **Il termine di decadenza.**

L'avviso di accertamento diventa illegittimo se non è notificato al contribuente entro un determinato periodo.

Per l'IVA e le imposte dirette tale termine scade il 31/12 del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, termine che si estende al quinto anno da quando avrebbe dovuto essere presentata nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Per le imposte di registro è pari a 3 anni per gli atti non registrati e 5 anni per quelli registrati.

## **L'avviso nullo, l'avviso annullabile e l'avviso inesistente (invalidità dell'atto).**

L'avviso di accertamento **nullo** è un atto che pur se viziato produce effetti fino a quando non è annullato. (non si intende come nel diritto civile incapace di produrre effetti fin da quando è sorto). Esso viene anche definito come atto illegittimo o atto annullabile.

I vizi degli avvisi di accertamento è un vizio derivante dalla **violazione della legge** che può derivare da **vizi di contenuto** (sostanziali) e **vizi di forma**.

I **vizi di contenuto** sono relativi al dispositivo dell'avviso di accertamento, ossia nella misura e nell'esistenza del debito di imposta accertato.

I **vizi di forma** attengono ai termini di notifica dell'atto, alla presenza della motivazione e alla competenza dell'ufficio emanante.

Le norme tributarie non stabiliscono quali vizi siano invalidanti e quali non lo siano. L'interpretazione giurisprudenziale ritiene che siano invalidanti quei vizi relativi a norme poste a **garanzia del contribuente-ricorrente**.

L'avviso di accertamento è **inesistente** quando sono presenti dei vizi talmente gravi da non poter essere nemmeno considerato giuridicamente esistente.

L'atto inesistente non genera effetti e non può nemmeno subire ricorso, il quale potrà tutelarsi impugnando la notifica dell'**atto successivo** (per esempio impugnando l'iscrizione a ruolo derivante da un avviso di accertamento inesistente).

I vizi che ne provocano l'inesistenza non sono stabiliti dalle norme tributarie; la giurisprudenza li ha individuati nell'assenza di sottoscrizione, nell'aver come destinatario un soggetto inesistente, l'assenza di competenza, la mancata notifica, l'assenza di elementi essenziali nella parte dispositiva.

## **La definitività.**

La definitività è una qualificazione dell'avviso di accertamento, il quale non diventa più impugnabile da parte del contribuente ed è modificabile solo in sede di autotutela da parte della stessa Amministrazione Finanziaria.

Si crea una situazione di **pendenza** quando l'atto è impugnato con **ricorso non inammissibile**.

La definitività rileva ai fini della riscossione; infatti l'iscrizione a ruolo degli avvisi di accertamento può avvenire solamente entro il 31/12 dell'anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento è divenuto definitivo.

## **Il divieto di doppia imposizione.**

Il principio del divieto di doppia imposizione diventa anche una possibile causa di illegittimità di un avviso di accertamento, quando esso va a colpire un reddito già accertato con distinto avviso, sia nel caso di tassazione con la stessa imposta dello stesso presupposto sullo stesso soggetto che su



soggetti diversi o con imposte diverse.

### L'accertamento dell'imponibile.

Si attuano diversi metodi per accertare l'imponibile:

- accertamento analitico, con modalità diverse per i redditi di impresa;
- accertamento sintetico;
- accertamento induttivo.

<i>Tipologia di accertamento</i>	<i>Descrizione</i>
<b>Accertamento analitico:</b>	<p>L'accertamento analitico si riferisce alla determinazione dell'imponibile considerandone le <b>singole componenti</b>. <b>Per le persone fisiche l'accertamento analitico è relativo</b> alle varie categorie di reddito del soggetto e presuppone la conoscenza delle diverse fonti di reddito.</p> <p>Nei redditi d'impresa o di lavoro autonomo l'accertamento analitico consiste invece nella rettifica delle singole componenti del reddito; per attuare tale rettifica a livello analitico è necessario che la contabilità del soggetto sia considerata attendibile nel suo complesso.</p>
<b>Accertamento sintetico:</b>	<p>L'accertamento sintetico si attua per la determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche. Esso serve per determinare direttamente il reddito complessivo (differenza rispetto all'accertamento analitico, il quale opera rettificando le singole componenti) sulla base di elementi e fatti economici estranei alle fonti di reddito come dichiarati.</p> <p>Tale tipo di accertamento, molto forte in quanto si basa su presunzioni, è attuabile solamente quando vi sono elementi e circostanze di fatto certi o come conseguenza sanzionatoria alla mancata collaborazione nell'attività istruttoria da parte del contribuente quando a lui era stata richiesta.</p> <p>Da notare come il reddito accertato sinteticamente sia imputabile al contribuente solamente nel caso in cui esso si discosti per almeno un quarto rispetto a quello dichiarato (reddito complessivo dichiarato = 100; reddito complessivo determinato in sede di accertamento sintetico = &gt;125).</p> <p>Dal reddito determinato con l'accertamento sintetico non è possibile dedurre degli ordini: è già stabilito al netto.</p> <p>In sede processuale l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la sussistenza degli elementi e dei fatti su cui si è basata la ricostruzione del reddito e il contribuente può difendersi dichiarando come fonte di tale reddito fonti reddituali esenti o di natura non reddituale.</p> <p>L'accertamento sintetico si manifesta tramite la presenza per l'appunto di fatti-indice a cui si associa un reddito sulla base di appositi criteri di quantificazione.</p> <p>Il primo criterio di quantificazione del reddito è rappresentato dal cosiddetto <b>redditometro</b>, il quale è applicabile dagli uffici nei casi in cui il reddito dichiarato non risulta congruo alla</p>

<i>Tipologia di accertamento</i>	<i>Descrizione</i>
	<p>determinazione secondo con tale metodo per due o più periodi di imposta. Come indicatori utilizza il possesso di alcuni beni e delle spese d'esercizio a cui si applicano determinati coefficienti. Un secondo criterio di quantificazione del reddito transita dalle <b>spese per incrementi patrimoniali</b> effettuate e pagate dal contribuente, i quali rilevano quando sono sproporzionati rispetto al reddito dichiarato. In tal caso si presume che la spesa per incrementi patrimoniali si sia sostenuta in quote costanti per mezzo dei redditi ottenuti nell'anno in cui si è effettuata e nei 5 anni precedenti, valutando se i redditi dichiarati in tali periodi erano sufficienti a permettere un accantonamento (la c.d. "quota risparmio") di almeno uguale misura all'investimento. Prima della nascita del redditometro l'accertamento sintetico veniva effettuato anche per mezzo della ricostruzione della spesa globale del soggetto e dei suoi familiari a cui veniva aggiunta una congrua quota risparmio.</p>
<p><b>Accertamento analitico-contabile dei redditi di impresa:</b></p>	<p>L'accertamento analitico del reddito di impresa consiste nella <b>dei redditi di impresa</b>: rettifica di singole componenti del reddito imponibile; essa presuppone l'attendibilità complessiva della contabilità tenuta. La rettifica deriva da <b>ragioni di diritto</b> (violazione norme) e <b>ragioni di fatto</b>, la cui violazione può emergere per mezzo dell'analisi della contabilità, della documentazione giustificativa della contabilità e da circostanze extracontabili. La prassi si divide: • <b>l'accertamento analitico tout court</b>, effettuato quando vi sono elementi certi o diretti sulla falsità o inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione su specifiche componenti;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>l'accertamento analitico-induttivo</b>, il quale è effettuato sulla base di <b>presunzioni</b>, purché gravi, precise e concordanti, <b>gravi incongruenze</b> tra ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dall'attività svolta, come in modo specifico avviene nel caso di applicazione degli <b>studi di settore</b>.</li> </ul>

<b>Accertamento induttivo- extracontabile dei redditi di impresa:</b>	L'accertamento induttivo (non qualificato come anche analitico) mira alla ricostruzione del reddito d'impresa nel suo complesso. E' un meccanismo di accertamento molto pregiudizievole per il contribuente; per questo è applicabile solo in determinati casi: <ol style="list-style-type: none"><li>1. reddito di impresa non presente in dichiarazione;</li><li>2. dal verbale di ispezione è emersa la mancata presentazione delle scritture contabili necessarie ai fini fiscali;</li><li>3. mancata collaborazione alla fase istruttoria da parte del contribuente quando è stata richiesta;</li><li>4. inesattezze gravi, numerose e ripetute nella contabilità tali da pregiudicarne la loro attendibilità. (le cui inesattezze devono essere provate e non devono essere presunte solamente per il fatto di far pervenire ad un reddito difforme dal reddito medio di attività simili).</li></ol>
---	--

<i>Tipologia di accertamento</i>	<i>Descrizione</i>
	<p>Sussistendo una delle condizioni sopra esposte, l'Amministrazione Finanziaria ha la facoltà di determinare il reddito del contribuente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza;</li> <li>2. prescindere dalle risultanze contabili;</li> <li>3. fare affidamento a presunzioni non necessariamente aventi i caratteri di gravità, precisione e concordanza (requisiti invece necessari per l'accertamento analitico-induttivo dei redditi di impresa).</li> </ol>
<b>Studi di settore</b>	<p>Gli studi di settore rappresentano una particolare metodologia per la determinazione dei ricavi o compensi di un'attività di impresa sulla sua <b>capacità potenziale di produrre ricavi</b> sulla base di diversi fattori, interni ed esterni all'impresa. Gli studi di settore si applicano innanzitutto ai soggetti in regime di contabilità semplificata e solamente in casi eccezionali ai soggetti in regime di contabilità ordinaria, ossia quando sia stata riscontrata l'inattendibilità della contabilità tenuta oppure per due esercizi su tre consecutivi siano stati dichiarati redditi inferiori a quelli desumibili dagli studi di settore.</p> <p>I responsabili dei CAF ed i professionisti abilitati possono asseverare tramite il cosiddetto <b>visto di conformità</b> che gli elementi dichiarati corrispondono alla documentazione e alla contabilità dell'impresa ed i ricavi sono congrui a queglii determinabili per mezzo degli studi di settore.</p> <p>Il visto di conformità fa sì che il reddito non sia accertato con metodo induttivo e possono essere rettificati in base agli studi di settore solamente entro un termine di tempo più breve rispetto a quello ordinario; in caso di rettifica, il suo ricorso ne impedisce la riscossione fino alla sentenza di primo grado.</p>

### **L'accertamento d'ufficio.**

L'accertamento del debito di imposta è d'ufficio quando la dichiarazione fiscale è stata omessa o anche se è presentata è nulla (non sanata la mancata sottoscrizione, non redatta sugli appositi moduli). In tali casi si procede ad un accertamento che potrà essere analitico, induttivo o sintetico e gli elementi di determinazione del debito d'imposta si possono basare anche su presunzioni non aventi il carattere di gravità, precisione e concordanza.

### **Criterio dell'unicità dell'avviso di accertamento: accertamento parziale e accertamento integrativo.**

Vige il criterio dell'**unicità dell'avviso di accertamento**, per il quale in generale non si possono emanare più avvisi di accertamento verso lo stesso contribuente ed in riferimento allo stesso presupposto di imposta, in quanto l'avviso di accertamento è emanato alla conclusione di un'attività istruttoria e ingloba tutti i dati e le notizie raccolte. Questo criterio di unicità dell'avviso di accertamento viene derogato nel caso dell'accertamento

parziale e dell'accertamento integrativo.

L'**accertamento parziale** si fonda sulle segnalazioni provenienti dal Centro informativo delle imposte dirette, dalla Guardia di Finanza, da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici o dall'Anagrafe tributaria relativamente al reddito, le deduzioni, le esenzioni e le agevolazioni.

L'avviso di accertamento parziale non pregiudica la possibilità di procedere un'istruttoria verso il contribuente con la conclusione di un avviso di accertamento.

L'**accertamento integrativo** si ha nel momento in cui è già stato emanato un avviso di accertamento, ma nei limiti di notifica di tale atto l'Amministrazione finanziaria viene a conoscenza di nuovi elementi che **integrano o modificano in aumento** il debito di imposta precedentemente accertato. Nell'avviso di accertamento integrativo si dovranno indicare, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o i fatti di cui l'ufficio delle imposte ne è venuto a conoscenza. Per l'emanazione di ulteriori avvisi di accertamento in aumento vi è quindi bisogno dell'acquisizione sopravvenuta di nuovi elementi.

Il potere di autotutela permette incondizionatamente all'Amministrazione finanziaria di correggere in diminuzione il debito di imposta.

### **L'accertamento con adesione (o concordato fiscale).**

E' concessa all'Amministrazione finanziaria la facoltà di aprire durante la fase istruttoria un contraddittorio con il contribuente circa la rettifica al debito di imposta, al termine del quale si perverrà non più all'emanazione di un provvedimento da notificare al soggetto passivo, ma in un atto dell'ufficio al quale vi è l'**adesione da parte del contribuente**, il quale lo sottoscrive e lo perfeziona con il versamento del maggior tributo.

L'iniziativa di tale atto non è prerogativa della sola Amministrazione finanziaria, ma può anche essere richiesta dallo stesso contribuente quando ha subito accessi, ispezioni e verifiche.

Con l'avviso di accertamento le sanzioni amministrative sono ridotte.

In generale l'avviso di accertamento vincola sia il contribuente, che sullo stesso non può presentare ricorso che per l'Amministrazione finanziaria che non può emettere ulteriori avvisi di accertamento; le eccezioni a questo principio di immutabilità si presentano quando l'ufficio delle imposte viene a conoscenza di nuovi elementi che portano ad un reddito imponibile occultato per più di 77.000€, l'adesione ha riguardato accertamenti parziali e per i soggetti sottoposti al regime di trasparenza fiscale.

# LELUSIONE.

## Nozione di elusione.

Per pagare un ammontare minore di imposte su un dato comportamento, il contribuente può adottare tre possibili soluzioni:

1. pianificazione del comportamento al fine di avere un **risparmio di imposta**;
2. **elusione fiscale**, attraverso l'*abuso* degli strumenti giuridici per aggirare il testo letterale della norma realizzando una fattispecie equivalente (e quindi non il presupposto in questione – punto della differenza rispetto al comportamento evasivo) esente o con tassazione minore ma scontrandosi sempre con la ratio della norma;
3. **evasione fiscale** nascondendone il presupposto che realizza e muovendosi quindi nella sfera dell'illecito tributario.

L'elusione fiscale è giuridicamente rilevante se l'ordinamento consente al fisco di agire.

## Tipologie delle norme antielusive.

Il legislatore tributario può contrastare i comportamenti elusivi elaborando sostanzialmente due tipologie di norme:

- da un lato le **norme a contenuto espressamente antielusivo**, in cui si individua un dato comportamento elusivo e una volta realizzato vengono affidati particolari poteri all'Amministrazione finanziaria;
- dall'altro lato le **norme a contenuto implicitamente antielusivo**, in cui viene proprio modificata la norma impositiva affinché vada ad inglobare la fattispecie surrogatoria/equivalente di tipo elusivo (ad esempio la norma sul transfer price, per cui i trasferimenti infragruppo di beni sono considerati al loro valore normale e non al valore pattuito).

## L'elusione secondo l'art. 37-bis del D.p.r. n.600/73.

L'art. 37-bis del D.p.r. n.600 del 1973 prevede che siano inopponibili (non utilizzabili per procurare vantaggi fiscali) all'Amministrazione finanziaria gli **atti, i fatti ed i negozi**, privi di **validi ragioni economiche** (ossia compiute esclusivamente ma comunque almeno principalmente per ottenere vantaggi fiscali), diretti ad **aggirare obblighi o divieti** previsti dall'ordinamento tributario (si intende quando le norme tributarie che stabiliscono le fattispecie sottoponibili ad imposizione fiscale o quando stabiliscono delle agevolazioni) o ad ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, **altrimenti indebiti** (quindi il fatto di aver effettivamente ottenuto da tale comportamento un vantaggio fiscale, altrimenti non concesso dalla ratio della norma).

Quindi un'operazione è considerata ai fini elusivi e giuridicamente rilevante se simultaneamente si sono realizzate le tre condizioni della disposizione e si sia effettivamente ottenuto un vantaggio fiscale.

Inoltre tale regola generale non si applica a tutte gli atti, fatti o negozi ma solamente a quelli che nel loro insieme hanno come oggetto una specifica operazione: essenzialmente le **operazioni straordinarie**, le cessioni di crediti, di eccedenza di imposta, le partecipazioni sociali e di beni effettuate tra soggetti ammessi alla tassazione secondo il regime del consolidato nazionale.

L'accertamento del comportamento elusivo comporta l'inopponibilità all'AF di tali atti, fatti o negozi disconoscendone quindi il vantaggio tributario conseguito e applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del

comportamento inopponibile all'amministrazione. (imposizione di un tributo supplementare). L'avviso di accertamento relativo ad un comportamento elusivo è emesso solo previa richiesta di **chiarimenti al contribuente** e fra le motivazioni deve considerare anche i chiarimenti forniti dal contribuente.

### **L'interposizione.**

Per interposizione si intende quel fenomeno per cui vi è un soggetto interponente il quale è il vero titolare del reddito ed un soggetto interposto, il quale artificialmente fa sì di apparire come titolare del reddito.

Il soggetto che deve subire l'imposizione è naturalmente solo l'effettivo titolare del reddito e quindi l'Amministrazione finanziaria emetterà un avviso di accertamento nei confronti dell'interponente e per evitare la doppia imposizione l'interposto avrà titolo per chiedere il rimborso di quanto da lui versato quando l'avviso di accertamento sarà divenuto definitivo nei confronti del soggetto interponente.

### **L'interpello speciale.**

L'**interpello speciale** attiene alla normativa antielusione e si differenzia rispetto all'interpello ordinario (o generale).

Può essere richiesto dal contribuente nel caso ricorrano delle situazioni particolari legate al fenomeno elusivo:

1. **operazione potenzialmente elusiva** in quanto si è conclusa per mezzo di atti, fatti o negozi che comportino una delle operazioni di potenziale veicolo elusivo portante vantaggi fiscali altrimenti indebiti per mezzo dell'aggiramento di un obbligo o di un divieto;
2. operazione che potrebbe venire individuata come **interposizione di persona**;
3. qualificazione di determinate spese come spese di rappresentanza o come spese di pubblicità e propaganda.

L'interpello speciale ha un procedimento e degli effetti leggermente diversi (se pure strutturalmente simili) all'interpello ordinario.

Infatti il contribuente deve prima presentare il suo caso fornendo tutti gli elementi conosciuti utili alla competente Direzione generale del Ministro delle Finanze e in caso di mancata risposta o risposta insoddisfacente può rivolgersi ad una specie di 2° grado rappresentata dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, il quale deve rispondere, pena il principio del **silenzio-assenso**, entro un primo periodo di 60 giorni, da allungarsi di ulteriori 60 giorni dietro presentazione di diffida da parte del contribuente.

Il parere ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario. Il contribuente avendo ricevuto una risposta negativa può compiere lo stesso l'operazione oggetto di interpello, ma in tal caso su di lui incomberà l'onere di provare che tale comportamento non è elusivo o perchè si è compiuto in modo diverso rispetto a come era stato prospettato in sede di interpello o perchè sono sopravvenuti fatti diversi.

# LA RISCOSSIONE.

## Il concessionario della riscossione.

La riscossione è affidata a delle società per azioni, concessionarie del pubblico servizio di riscossione: i **concessionari della riscossione**.

I concessionari della riscossione svolgono essenzialmente 4 attività:

1. **incasso** dei **versamenti diretti** (determinati dall'autoliquidazione del contribuente in modo per così dire spontaneo) dei contribuenti e quelli **iscritti a ruolo** (il versamento trae origine da parte di un atto dell'Amministrazione finanziaria);
2. **erogare** i rimborsi;
3. **gestione** del conto fiscale del contribuente;
4. **provvedere** all'esecuzione forzata.

Con l'iscrizione a ruolo e la sua comunicazione al concessionario, l'importo diventa esigibile.

Il concessionario è responsabile della riscossione del debito iscritto a ruolo fino a che non ne provi la inesigibilità (l'impossibilità di incasso).

## I versamenti diretti.

I versamenti diretti consistono nel versamento spontaneo da parte del contribuente in adempimento agli obblighi legali senza che vi sia un specifico atto di richiesta di pagamento da parte del Fisco. Innanzitutto i versamenti diretti sono costituiti dalle **ritenute alla fonte** effettuate sia che esse siano a titolo d'acconto che a titolo d'imposta.

Esattamente i soggetti che devono operare le ritenute e versarle all'Erario sono:

- Soggetti passivi IRES;
- Società di persone;
- Associazioni;
- Imprenditori individuali e esercitanti arti e professioni

nel momento in cui corrispondono: – redditi di lavoro dipendente o assimilato ad esso; – compensi di lavoro autonomo e provvigioni; – interessi, dividendi e altri redditi di capitale; – premi e vincite.

Un tipo particolare di ritenute sono le cosiddette **ritenute dirette**, le quali sono effettuate direttamente dalla Pubblica Amministrazione (per esempio verso i propri dipendenti).

I versamenti diretti, oltre che con il meccanismo delle ritenute, si effettuano per mezzo dell'autoliquidazione dell'imposta.

Nelle imposte sui redditi i versamenti diretti si manifestano in due momenti: in **via anticipata** ed a **saldo**.

In via anticipata si effettuano i versamenti su apposita richiesta della normativa tributaria, che richiede il pagamento di determinati importi prima che si sia concluso il periodo d'imposta e quindi prima che sia realizzato il presupposto (le imposte sui redditi sono imposte periodiche: l'obbligazione tributaria è unica e sorge al termine del periodo d'imposta). Le forme di riscossione anticipata si manifestano tramite il versamento delle ritenute d'acconto ed il versamento di acconti da parte dello stesso contribuente.

Gli acconti versati nel corso del periodo d'imposta sono determinati in una data percentuale rispetto all'imposta dovuta nel precedente periodo. Per le imposte sui redditi sono previsti due accounti: la prima rata del 40% sull'acconto e la seconda del 60%. Il contribuente può calcolare in misura



minore il proprio acconto dovuto se prevede di produrre nel periodo in corso un reddito inferiore rispetto a quello conseguito nel periodo precedente, ma si assume il rischio di incorrere in sanzioni amministrative se la sua previsione dovesse rivelarsi errata.

Nell'IVA si versa un unico acconto il 27 dicembre per un ammontare calcolato sulla base dell'ultima liquidazione dell'anno.

### **Versamento unitario (modello F 24).**

E' stato istituito un **modello unico** per poter riportare le informazioni per il versamento dei diversi tributi e anche dei contributi previdenziali ed assistenziali: il modello F24. Il vantaggio di tale modello è quello di poter effettuare una **compensazione** tra le poste attive e quelle passive dei diversi tributi e contributi dovuti.

### **Modalità dei versamenti diretti.**

I versamenti diretti sono effettuati presso il concessionario della riscossione o presso la tesoreria provinciale dello Stato ed eseguiti per mezzo una **delega irrevocabile** ad una banca convenzionata o all'Ente Poste o direttamente al concessionario della riscossione.

### **Il ruolo e la cartella di pagamento.**

**Il ruolo** è l'**atto amministrativo collettivo** con cui si elencano le somme da riscuotere (ingloba sia le imposte dovute, che relativamente ad interessi e sanzioni). L'iscrizione a ruolo deriva da un titolo che legittima l'ufficio a riscuotere. Tale **titolo** può consistere nella **dichiarazione** presentata dal contribuente oppure un **avviso di accertamento** notificato al contribuente. Il ruolo diventa **esecutivo** con la sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio. Il ruolo viene consegnato al concessionario, che se ne occuperà della riscossione e per ciò lo notificherà al contribuente mediante l'invio della cosiddetta **cartella di pagamento**, contenente l'invito a pagare entro 60 giorni, decorsi i quali si produrranno gli interessi di mora. Con la notifica della cartella di pagamento al contribuente decorre il termine per impugnarne la legittimità. Il ruolo deve riportare la motivazione di tale atto che legittima tale pretesa tributaria.

### **Si ricorda che i titoli per l'iscrizione a ruolo sono la dichiarazione e l'avviso di accertamento.**

La dichiarazione è titolo per l'iscrizione al ruolo nei seguenti tre casi:

- a) mancato versamento dell'imposta autoliquidata in sede di dichiarazione;
- b) emersione di un debito di imposta maggiore dai controlli automatici e formale rispetto a quella liquidata e versata da parte del contribuente;
- c) nel caso di imposte sui redditi soggetti a tassazione separata e non versati.

Si ricorda che, nei casi di emersione di un debito di imposta maggiore sulla base di controlli automatici e formali, l'iscrizione a ruolo deve essere preceduta da una comunicazione al contribuente diretta ad invitarlo a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti.

L'avviso di accertamento comporta degli effetti diversi nell'ambito delle imposte dirette rispetto all'ambito delle imposte indirette.

Infatti nelle imposte dirette non determina alcun obbligo di versamento e solamente l'iscrizione a ruolo obbliga inderogabilmente al pagamento. (quindi avviso di accertamento e iscrizione a ruolo). Nelle imposte indirette invece l'avviso di accertamento è già un atto della riscossione, obbligando

immediatamente il contribuente ad effettuare il versamento.

L'iscrizione a ruolo sulla sua base della stabilità del titolo su cui si appoggia può rappresentare un'**iscrizione provvisoria** (basato quindi su un avviso di accertamento non ancora divenuto definitivo, perchè per esempio è stato impugnato – iscrivibile in questo caso solo la metà dell'imposta accertata – tale percentuale varia sulla base dei giudizi emersi nei diversi gradi del ricorso tributario; proprio per via di questa limitazione all'iscrizione è prevista la possibilità di iscrivere dei **ruoli straordinari** quando vi è fondato pericolo di non riscuotere nel futuro) oppure un'**iscrizione a titolo definitivo** (come titolo hanno un accertamento definitivo, ossia **non più impugnabile**). Tra l'iscrizione provvisoria e quella definitiva corre anche una differenza di stabilità di quanto pagato dal contribuente, in quanto segue la sorte del titolo (se viene annullato l'Erario deve restituire l'indebita), anche se vi è da dire che pure le somme riscosse in base ad un'iscrizione a ruolo a titolo definitivo possono ritornare al contribuente per via del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria e di un'azione di revocazione straordinaria contro una sentenza oramai passata in giudicato.

### **Termini per l'iscrizione a ruolo:**

I termini si differenziano in base alla stabilità del titolo su cui si basa l'iscrizione a ruolo:

– per le iscrizioni a titolo provvisorio fino alla sentenza di primo grado e quella che segue la sentenza di primo grado fino alla sentenza di appello; – per le iscrizioni a titolo definitivo, invece, si differenziano i termini in base alla modalità con cui si è determinato il maggiore debito di imposta: nel caso di importi dovuti in base alla stessa dichiarazione entro il 31/12 del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; allungati a tre anni nel caso di controllo formale sulle dichiarazioni. In caso di accertamento invece il termine è entro il 31/12 dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

### **Dilazioni e sospensioni:**

L'Amministrazione finanziaria in modo limitato può concedere **dilazioni** (pagamenti rateali) nel caso in cui vi siano situazioni temporanee di obiettive difficoltà oppure **sospensioni** (pagamento posticipato al futuro) per la presenza di situazioni eccezionali a carattere generale o regionale (ossia riguardanti una categoria di contribuenti e non uno specifico, come nel caso delle calamità naturali).

### **Interessi:**

Scattano nel momento in cui il pagamento non è effettuato nei termini previsti e ve ne sono di quattro tipologie:

- mancato versamento diretto;
- ritardata iscrizione a ruolo;
- dilazione di pagamento come descritta sopra;
- interessi di mora (ritardo nel pagamento di somme iscritte a ruolo).

### **Gli effetti dell'iscrizione a ruolo del contribuente.**

L'iscrizione a ruolo produce verso il contribuente l'**esigibilità** dell'obbligazione tributaria legittimante quindi poi l'esecuzione forzata in caso di mancato adempimento. Sull'effetto di esigibilità dell'obbligazione tributaria vi è da distinguere nel caso delle imposte sui redditi se l'iscrizione è basata su una dichiarazione o su un avviso di accertamento; infatti nel primo caso l'obbligazione era già esigibile, nel secondo caso diventa esigibile solo con la notifica della cartella di pagamento.

Nel caso delle **obbligazioni solidali**, l'iscrizione a ruolo produce effetti solamente nei confronti dei soggetti iscritti e non nei confronti degli altri; l'unica peculiarità consiste però nel fatto che il concessionario potrà inviare la cartella di pagamento ad uno soltanto degli iscritti e agli altri informarli tramite una semplice comunicazione. L'iscrizione a ruolo naturalmente potrà avvenire solamente verso quei debitori a cui era stato notificato l'avviso di accertamento.

### **La sospensione amministrativa del ruolo.**

Con il semplice ricorso contro il ruolo non se ne sospende la riscossione; per ottenere ciò è necessario richiederlo all'Agenzia delle entrate o al giudice tributario, i quali la concederanno in caso di assenza di pericolo per la riscossione futura del loro credito.

### **La riscossione dell'imposta di registro.**

Il legislatore definisce l'imposta di registro come principale quando è stata liquidata e richiesta direttamente dall'ufficio nel momento di registrazione dell'atto oppure liquidata automaticamente dal contribuente nel caso in cui abbia registrato telematicamente l'atto. In tal caso se da successivi controlli emerge dovuto un importo superiore a quello liquidato si procede ad emettere un **avviso di liquidazione**.

Si parla invece di imposta suppletiva quella applicata successivamente dall'ufficio per correggere errori. Anch'essa si manifesta con un **avviso di liquidazione**. (nelle imposte di registro l'avviso di accertamento serve per determinare il valore del bene e l'avviso di liquidazione per determinare l'ammontare dell'imposta e rappresenta l'atto della riscossione a cui in caso di mancato pagamento rappresenta titolo per l'iscrizione a ruolo del contribuente).

### **L'esecuzione forzata.**

Il ruolo ha valore giuridico di **titolo esecutivo**, in quanto nel caso di mancato pagamento si può procedere ad **esecuzione forzata** sui beni del contribuente-debitore.

Nell'esecuzione forzata derivante da debiti tributari gli ufficiali giudiziari sono sostituiti nel loro ruolo dagli **ufficiali della riscossione**.

L'esecuzione forzata si articola in tre momenti: pignoramento, vendita, assegnazione ricavato.

L'espropriazione può avere inizio a partire da 60 giorni successivi alla notifica della cartella di pagamento e l'**avviso di mora** è necessario solamente se è trascorso un anno senza che sia iniziata l'attività di espropriazione.

Quando si ritiene che l'esecuzione forzata potrebbe essere infruttuosa per via dell'insufficienza di beni di proprietà del debitore, l'Agenzia delle Entrate può concludere una **transazione** (transazione = accordo civile tra le parti) con il debitore, ossia concludere il processo di esecuzione forzata in cambio di una congrua offerta del debitore.

### **Liti esecutive:**

Contro il procedimento di esecuzione forzata il terzo (ossia colui che assume di essere proprietario dei beni pignorati o comunque avere su di essi altro diritto reale) può presentare opposizione dinanzi all'autorità giudiziaria.

Il contribuente può impugnare il ruolo dinanzi alle commissioni tributarie, oppure dinanzi al giudice ordinario può contestare la pignorabilità dei beni o i singoli atti esecutivi.

La procedura esecutiva può essere sospesa dal giudice se ricorrono gravi motivi ed è fondato il pericolo di arrecare un danno grave ed irrevocabile.

Il concessionario risponde delle conseguenze della lite.

# CREDITI D'IMPOSTA E RIMBORSO.

## I crediti del contribuente.

Per credito di imposta in senso lato si intende quella situazione in cui è il contribuente a vantare un credito nei confronti dell'Erario, e non l'incontrario come è nel caso normale. Esattamente il credito di imposta sorge per 3 distinte ragioni:

1. da un versamento di **acconti** rilevatisi maggiori dell'importo dovuto (le somme comunque sono state debitamente versate);
2. l'Erario ha ricevuto somme **indebitamente** (indebito = situazione non dovuta);
3. crediti di imposta in senso tecnico.

## Crediti d'imposta in senso tecnico.

Per crediti di imposta in senso tecnico si intendono dei crediti riconosciuti in sede di dichiarazione al contribuente da parte del Fisco. I crediti di imposta vengono attribuiti sia per evitare il *fenomeno della doppia imposizione tributaria* (come per esempio l'oramai abolito credito di imposta interno sui dividendi ricevuti da società residenti in Italia che evitava la tassazione dello stesso reddito prima in capo alla società e poi in capo al socio quando lo percepiva sotto forma di dividendo e all'ancora esistente credito di imposta esterno relativo ai redditi prodotti dal residente all'estero), sia per fini *extrafiscali/agevolativi* (ad esempio il credito di imposta per le imprese che investono in aree svantaggiate).

I crediti di imposta possono essere **rimborsabili** o **non rimborsabili**, ossia utili solamente a compensare debiti di imposta e non a generare il diritto al rimborso.

I crediti di imposta vanno richiesti in sede di dichiarazione, altrimenti il diritto a vederseli riconosciuti si estingue.

## Rimborsi dei crediti risultanti da dichiarazione.

I rimborsi richiesti con la dichiarazione dei redditi sono eseguiti d'ufficio.

Gli uffici formano le liste di rimborso, le trasmettono al centro informativo della Direzione generale dell'Agenzia delle Entrate, il quale forma gli elenchi di rimborso, sulla base dei quali si emetteranno gli ordinativi di pagamento e quindi tramite vaglia cambiario della Banca d'Italia o accredito su conto corrente bancario viene eseguito il rimborso.

Per i titolari di partita Iva vi è una procedura più rapida per effettuare il rimborso; infatti tali soggetti hanno aperto un conto fiscale presso il concessionario della riscossione, il quale provvederà direttamente al rimborso mediante accredito sul conto corrente bancario del contribuente purchè l'importo richiesto in rimborso sia inferiore ai versamenti d'imposta effettuati nel biennio precedente. Prevista la richiesta di una garanzia per importi maggiori rispetto ad un dato ammontare.

## Cessione dei crediti d'imposta.

I crediti d'imposta come tutti gli altri crediti sono cedibili e la cessione è valida nei confronti anche del Fisco (il quale quindi effettuerà il rimborso verso il cessionario) se e solo se il contratto di cessione è stato stipulato sotto forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata e gli è stato notificato.

Per i crediti Ires, fra le società appartenenti allo stesso gruppo, è possibile trasferirli da una società all'altra tramite apposita semplice opzione nella dichiarazione dei redditi.

### **Interessi per ritardato rimborso.**

Dal momento in cui si è ottenuto il rimborso a quando si è effettuato il versamento diretto o il pagamento per via di un'iscrizione a ruolo per somme non dovute si ha diritto a ricevere anche gli interessi nella misura del 2,5% per semestre intero dal momento del versamento a quello del rimborso.

### **Il rimborso dell'indebito. Le fattispecie.**

Dei versamenti possono assumere il carattere dell'indebito per il beneficiario quando per esempio il presupposto su cui si basavano non sussisteva nel momento in cui si è verificato il versamento.

Tipici esempi sono il presupposto definito con decreto legge non convertito, abrogazione retroattiva di un tributo, dichiarazione di incostituzionalità di un tributo (la sentenza è retroattiva) e di disapplicazione per via del contrasto con la normativa comunitaria.

In tali ipotesi il contribuente ha diritto al rimborso purchè non si tratti di un **rapporto esaurito**, vuoi perchè sono scaduti i termini per chiedere il rimborso vuoi perchè impedito da atti divenuti definitivi.

Naturalmente si ha diritto al rimborso di quanto è stato indebitamente pagato anche nel caso in cui nella dichiarazione si sia autoliquidata un'imposta non dovuta in modo erroneo (per esempio non portando in diminuzione le ritenute a titolo d'acconto subite nel periodo d'imposta).

Vi è indebito anche quando è annullato un avviso di accertamento che comportava un maggiore debito di imposta o addirittura lo costituiva. In questo caso particolare è direttamente l'Agenzia delle Entrate che provvede d'ufficio al rimborso.

### **Il procedimento di rimborso.**

Nella maggior parte dei casi (eccezione è rappresentata dall'annullamento degli avvisi di accertamento, ove il rimborso parte d'ufficio) il rimborso dell'indebito avviene dietro presentazione di apposita **domanda di rimborso** presentata dal contribuente.

La domanda di rimborso deve essere presentata entro 2 anni dal giorno in cui è avvenuto il pagamento indebito oppure, se posteriore rispetto al pagamento, entro 2 anni dal giorno in cui è sorto il diritto al rimborso (per imposte indirette eccetto l'IVA il termine si allunga a 3 anni; per i versamenti diretti effettuati per mezzo delle ritenute la domanda di rimborso può essere presentata sia dal sostituto che dal sostituito).

L'Amministrazione deve dare risposta entro 90 gg. Dalla presentazione della domanda di rimborso, altrimenti vi è silenzio, il che in questo caso vale come diniego; nel caso di silenzio-diniego e nel caso di diniego espresso, il contribuente può impugnare tale situazione dinanzi alla commissione tributaria provinciale.

# LE SANZIONI AMMINISTRATIVE.

## La distinzione tra illeciti amministrativi e illeciti penali.

La **violazione di una norma tributaria** può portare ad un illecito amministrativo (prevedente come pena innanzitutto una sanzione pecuniaria a cui si possono aggiungere sanzioni accessorie a carattere interdittivo) o ad un illecito penale (sia delitto – con pene ergastolo, reclusione e multa - che contravvenzione – con pene arresto e ammenda). La violazione consisterà in un illecito amministrativo o penale in base a come è richiamata la sanzione all'interno della norma che ne prevede l'apposita sanzione.

Le sanzioni penali sono irrogate dall'autorità giudiziaria seguendo il codice di procedura penale; le sanzioni amministrative, invece, sono irrogate dalle autorità amministrative con un provvedimento amministrativo.

Due sono i modelli a cui l'ordinamento giuridico può riferirsi nel momento in cui decide di sanzionare la violazione di una norma tributaria:

- **modello patrimonialistico**, diretto più a recuperare l'ammontare sottratto con la violazione e meno a punire il trasgressore; tale sistema dava quindi una scarsa importanza all'elemento soggettivo (atteggiamento psichico del trasgressore nel momento in cui compie l'azione e in quelli collegati e precedenti), sanzione commisurata al danno provocato, solidarietà tra i vari violatori, passaggio agli eredi e non irrogabilità di sanzioni agli enti collettivi;
- **modello personalistico** per cui si mira invece a punire il trasgressore, dando rilievo innanzitutto all'elemento soggettivo dell'agente, la responsabilità comune anziché solidale è di tipo correaire, assenza di passaggio agli eredi...

Nel 1997 con il D.lgs. n. 472 è stata riformata la disciplina delle sanzioni amministrative. Tale riforma ha prevalentemente accolto il modello personalistico/punitivo.

Un aspetto della riforma è già stata revisionata: si tratta della non punibilità degli enti collettivi; la riforma infatti prevedeva che fossero soggetti non punibili, ma nel 2003 è stato sancito che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

## I principi generali delle sanzioni amministrative.

### Principio di legalità:

*“Nessuno può essere punito con sanzioni amministrative se non in forza di una legge (riserva di legge) entrata in vigore prima della commissione della violazione (irretroattività) ed esclusivamente nei casi considerati dalla legge: legge la quale quindi deve specificare sia le sanzioni che i fatti a cui si collegano (tassatività)”.*

Inoltre non è possibile integrare analogicamente la normativa che disciplina le sanzioni amministrative tributarie.

### Successioni della normativa sanzionatoria:

Innanzitutto vige il principio dell'**irretroattività** (puniti per violazioni previste nel momento in cui si è commesso il fatto). Se successivamente al compimento della violazione, l'ordinamento **non riconosce più tale comportamento come violazione**, allora il trasgressore non può più essere punito, a meno che non sia già stata irrogata la sanzione amministrativa con provvedimento definitivo; in tale caso infatti il debito residuo si estingue ma non è prevista la ripetizione dell'indebito (quanto è già stato versato).

Nel caso in cui invece una legge posteriori **modifichi l'entità della sanzione**, per i provvedimenti di irrogazione non divenuti definitivi, si applica **la legge più favorevole** al trasgressore.

### **Principio della responsabilità personale:**

Come per la responsabilità penale, così anche per la responsabilità amministrativa per le violazioni tributarie è richiesto la responsabilità personale del trasgressore.

Per responsabilità personale si intende la coesistenza di imputabilità e colpevolezza.

Per imputabilità si intende la capacità di intendere e di volere

La colpevolezza è l'atteggiamento psichico del trasgressore. (elemento soggettivo della violazione).

### **Distinzione tra colpa grave e colpa non grave:**

Nelle sanzioni amministrative tributarie si effettua una distinzione tra colpa grave e colpa non grave.

Essa rileva quando l'autore della violazione è diverso dal contribuente che ha beneficiato della violazione; in tali casi si attua una limitazione alla sanzione amministrativa quando la violazione non è stata commessa con dolo o colpa grave.

Il legislatore definisce solamente la **colpa grave** (la colpa non grave è quindi la colpa = negligenza/imperizia/imprudenza non grave), come per l'appunto l'evidenza di macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari tali da rendere indiscutibile l'imperizia o la negligenza del comportamento tenuto.

### **Le sanzioni.**

Le sanzioni amministrative tributarie hanno innanzitutto una componente patrimoniale. Le normative stabiliscono la sanzione pecuniaria secondo tre possibili modelli:

1. tra un importo minimo e massimo, in tal caso l'autorità amministrativa erogante la sanzione avrà un potere discrezionale sulla sua misura, anche se nella sua scelta dovrà considerare necessariamente la gravità della violazione, le azioni compiute dall'agente per attenuarne gli effetti, le condizioni personali e le condizioni economico-sociali;
2. in misura fissa;
3. in misura legata al tributo. (come frazione o multiplo)

Le sanzioni possono essere diminuite della metà se vi è sproporzione tra la sanzione e la misura del tributo a cui si riferisce la violazione; può essere aumentata in caso di recidiva. Le sanzioni non si trasmettono agli eredi.

Oltre alle sanzioni pecuniarie sono previste anche delle sanzioni con **natura accessoria**, che vanno dall'**interdizione** da cariche come amministratore, sindaco e revisore in società di capitali alla **sospensione** per massimo sei mesi dall'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo.

### **Corresponsabilità del cessionario d'azienda per il pagamento sanzioni del cedente.**

Il cessionario di un'azienda è responsabile in solido con il cedente, per il pagamento delle sanzioni amministrative tributarie inflitte a questi o per le violazioni che ha compiuto (per cui la sanzione non è ancora stata inflitta) nell'anno in cui si verifica la cessione e nei due anni precedenti. Il rischio del cessionario viene comunque limitato quando la cessione non è stata appositamente compiuta con l'intento di frodare il fisco. Infatti innanzitutto gode del preventivo beneficio di escussione nei confronti del cedente e la sua responsabilità è comunque limitata al valore dell'azienda acquistata. Ha inoltre il diritto di farsi comunicare dall'Amministrazione finanziaria la situazione del cedente in merito alle contestazioni in corso e quelle definitive.

## **Concorso di persone nella violazione tributaria.**

La violazione tributaria può essere compiuta da più soggetti cooperando tra di loro. Vi è in tal caso l'applicazione del concorso nella violazione, il quale potrà essere realizzato con attività materiali o ideologiche. Per via del principio di responsabilità personale della sanzione, i diversi concorrenti non saranno responsabili in solido tra loro, ma verrà erogata una sanzione ad ogni soggetto. E' fatta eccezione e la responsabilità della sanzione è solidale con azione di regresso verso gli altri coobbligati, quando la violazione consiste proprio in un'obbligazione tributaria di tipo solidale. Può concorrere nella violazione tributaria anche il professionista che suggerisce al contribuente il compimento della violazione. Non è punibile però per quei casi in cui gli è richiesta la soluzione di problemi di speciale difficoltà e nella sua consulenza non sono stati commessi con dolo o colpa grave (quindi per la non punibilità del consulente è necessario che siano casi particolarmente difficili e la valutazione errata derivi da una colpa non grave).

### **Autore mediato dell'illecito:**

E' una figura in cui l'**autore materiale dell'illecito** è **impunibile** per via del fatto di essere stato **determinato** a compiere la violazione con **violenza o minaccia** o perchè **indotto incolpevolmente in errore**. (per esempio vi è tale figura nel caso del socio di una società di persone che, non essendo amministratore, riporta nella sua dichiarazione il reddito che gli è imputabile in base a quanto risultata dalla dichiarazione errata della società).

## **Concorso di illeciti e illecito continuato.**

Si ha un **concorso di illeciti** quando un soggetto compie più illeciti.

Si ha il **concorso materiale** quando le diverse violazioni sono compiute per mezzo di **più azioni**; in tale tipo di concorso è punito con il cumulo materiale delle sanzioni, eccetto quando si tratta di violazioni di obblighi formali (sulle fatture viene per esempio ripetutamente indicato in modo errato il codice fiscale).

Si ha il **concorso formale** quando le diverse violazioni sono compiute per mezzo di un'unica azione, la quale potrà comportare la ripetizione di violazioni della stessa norma (**concorso formale omogeneo**) oppure riferirsi a norme diverse (**concorso formale eterogeneo**).

Il concorso formale è sanzionato seguendo lo schema del cumulo giuridico (una sola pena maggiorata rispetto a quella base per la violazione o per quella più grave fra le diverse).

L'**illecito continuato** (continuazione = illeciti connessi tra di loro per via di un medesimo disegno criminoso) si realizza quando taluno anche in **tempi diversi** commette più violazioni che nella loro **progressione** pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione, anche periodica, dell'imposta. Si parla di illecito continuato anche in riferimento a violazioni commesse in periodi d'imposta diversi purchè siano tra di loro della stessa indole. (Un esempio di illecito continuato è dato dall'imprenditore che omette di fatturare un'operazione e quindi non adempie nemmeno agli obblighi formali successivi come ad esempio la stessa registrazione, inadempimento però dovuto alla precedente violazione).

## **Cause di non punibilità.**

**Causa di non punibilità** = la violazione è commessa, ma il meccanismo sanzionatorio non scatta perchè ci sono delle condizioni giustificative per il contribuente.

Esse sono 6 (nel diritto penale le cause di non punibilità sono diverse – quelle del diritto tributario ricordano più le cause di esclusione del reato):

1. **errore incolpevole** sul fatto costitutivo dell'illecito tributario;
2. illecito commesso per errore di diritto (=ignoranza della legge) inevitabile;



3. errore determinato da una obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione o quando essa è indeterminata;
4. l'imputabilità ad un terzo del mancato pagamento del tributo;
5. la forza maggiore (forza esterna);
6. violazione di disposizioni formali che non incidono in nessun modo sul debito di imposta.

### **I procedimenti applicativi delle sanzioni amministrative tributarie.**

Le sanzioni amministrative sono irrogate da parte dell'ufficio competente per l'accertamento del tributo secondo tre diversi procedimenti (i primi due semplificati, il terzo di tipo "ordinario"):

1. quando la sanzione è collegata all'ammontare del tributo, essa viene irrogata con lo stesso atto con cui si è accertato il tributo dovuto;
2. quando la sanzione è legata all'omissione o al ritardato pagamento dei tributi, essa è richiesta con la stessa iscrizione a ruolo;
3. il **procedimento "ordinario"** inizia con l'emanazione di un atto nei confronti del contribuente: l' **atto di contestazione**, nel quale viene indicata la sanzione e vengono indicate le norme violate e le prove che hanno permesso di individuare la sanzione. In tale procedimento il trasgressore ha un ruolo attivo potendo, qualora non decida di **definire la controversia** con il pagamento di un quarto della sanzione indicata nell'atto di contestazione, produrre deduzioni difensive o impugnare l'atto dinanzi alla commissione tributaria.

### **Estinzione dell'illecito ed estinzione della sanzione amministrativa.**

Bisogna distinguere le situazioni che comportano l'estinzione dell'illecito con quelle che comportano l'estinzione della sanzione amministrativa (il rapporto di credito).

Il termine di decadenza comporta l'estinzione dell'illecito; infatti se l'Amministrazione non agisce entro un certo termine (5 anni da quando si è compiuta la violazione) con l'emanazione dell'atto di contestazione o di irrogazione ne decade la possibilità.

Il termine di prescrizione si manifesta nei confronti del credito relativo ad una sanzione già irrogata ma non ancora pagata. Anche tale termine è di 5 anni ed il ricorso dell'atto lo sospende.

La morte della persona fisica, a seconda del fatto che sia già stata irrogata o meno la sanzione, estingue l'illecito o la sanzione.

Le sanzioni si estinguono attraverso il loro naturale pagamento e con l'emanazione di leggi ad hoc: i condoni.

Inoltre l'illecito si estingue nel caso già ricordato della definizione agevolata, con il pagamento di un quarto della sanzione entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione.

### **Estinzione dell'illecito per via del ravvedimento del contribuente:**

L'illecito si estingue quando il contribuente che ha commesso una violazione si ravvede estinguendola e pagando una parte minima della sanzione prevista.

Tale azione, detta di ravvedimento operoso, può effettuarsi solamente prima che sia stato a lui

contestata una violazione e prima che l'attività istruttoria gli sia stata comunicata, o comunque ne sia venuto a conoscenza. Per qualsiasi errore od omissione è necessario che abbia rimediato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in corso quando è stata commessa la violazione.

#### **Cenni sul sistema sanzionatorio.**

Le sanzioni amministrative, in sintesi, vengono inflitte quando non si è adempiuto a degli specifici obblighi, come sono quelli di documentazione e contabilizzazione, di dichiarazione e di riscossione.

## **IL PROCESSO.**

### **Le commissioni tributarie.**

L'ordinamento delle commissioni è suddiviso in una struttura di 2+1 appello:

CORTE DI CASSAZIONE

-COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

- COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

Il collegio giudicante delle commissioni è formato da tre membri, ed il presidente è sempre un magistrato.

I membri sono nominati dal Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria.

### **La giurisdizione delle commissioni tributarie.**

Le commissioni tributarie sono competenti per qualsiasi tributo di ogni genere e specie, anche se operante a livello di un ente locale, per le sanzioni amministrative, per gli interessi e per ogni altro accessorio.

Il giudice ordinario è competente invece per cause relative al procedimento di esecuzione forzata e conseguente pignoramento dei beni.

Il giudice amministrativo è competente per oggetti diversi da quelli specificatamente demandati alle commissioni tributarie, ad esempio per l'impugnazione dei regolamenti governativi, ministeriali o degli enti locali.

Territorialmente la competenza della commissione tributaria provinciale la si individua come territorio in cui ha **sede l'ufficio** o l'ente che ha emesso l'atto che si impugna.

### **Le parti private, la difesa tecnica e la parte ricorrente.**

In un ricorso tributario si individua la **parte ricorrente** (colui che propone il ricorso) e la **parte resistente** (il soggetto che ha emesso l'atto impugnato).

La parte ricorrente deve necessariamente farsi difendere da un **difensore tecnico**, a meno che non sia abilitato già lui stesso a tale funzione oppure sia una controversia di valore inferiore ad un dato ammontare.

Il soggetto resistente, quando è un ufficio dell'Agenzia delle Entrate o la stessa, può stare in giudizio senza difensore tecnico (non se il resistente è il concessionario della riscossione).

### **Il ricorso.**

Il processo tributario ha inizio con il **ricorso**, ossia quell'**atto** con il quale il ricorrente pone una **domanda motivata** al giudice.

Il ricorso deve indicare appositi dati sulle parti e sull'oggetto del processo. Per oggetto del processo si intende sia il *petitum*, ossia il provvedimento richiesto al giudice nella domanda, *che la causa*

*petendi*, ossia i motivi del ricorso.

Gli elementi richiesti nel ricorso sono necessari, altrimenti esso è **inammissibile**.

I processi, in base all'oggetto del ricorso, possono essere **processi di impugnazione**, in cui si richiede l'annullamento di un provvedimento o **processi di rimborso**, in cui si richiede il riconoscimento di un credito.

Il ricorso deve essere portato a conoscenza dell'altra parte, mediante la **notifica**, e al giudice, mediante la **costituzione in giudizio**.

La notificazione può eseguirsi mediante consegna da parte di un pubblico ufficiale, da parte dello stesso ricorrente o tramite spedizione postale, e deve essere fatta **entro 60 giorni dalla notifica dell'atto** contro cui si ricorre, eccezion fatta per il ricorso contro un'istanza di rimborso a cui non è pervenuta risposta.

Il ricorso attiene degli atti che sono stati notificati in modo espresso o tacito al ricorrente.

Gli atti vengono suddivisi ai fini processuali in **autonomamente impugnabili** e in **atti non impugnabili autonomamente** (ma insieme a quelli autonomamente impugnabili).

Gli atti autonomamente impugnabili sono:

1. avviso di accertamento;
2. avviso di liquidazione per le imposte indirette;
3. provvedimento che irroga sanzioni;
4. iscrizione a ruolo e cartella di pagamento;
5. avviso di mora emesso dal concessionario della riscossione;
6. atti delle operazioni catastali;
7. rifiuto espresso o **tacito** di restituzione;
8. diniego o revoca di agevolazioni e rigetto di domande di definizione agevolata (definizione agevolata = pagamento entro 60 giorni di un quarto della sanzione contenuta nell'atto di contestazione).

Un atto può essere impugnato solamente per i vizi che esso contiene e non per i vizi che contengono altri atti ad essi collegato.

Il ricorso sostanzialmente mira all'annullamento di un atto attraverso la sua impugnazione, ma mira anche ad ottenere una sentenza di tipo dichiarativo (dichiarare una situazione già esistente).

### **La costituzione in giudizio.**

Il **ricorrente** dopo aver notificato il ricorso alla parte resistente si **deve costituire in giudizio**, ossia depositare presso la segreteria della commissione un fascicolo in cui riporta il ricorso (formale) e i documenti che vengono prodotti (tra cui la notifica e il provvedimento stesso). La parte **resistente** ha invece solamente la **facoltà di costituirsi in giudizio**, visto che è sempre parte del processo che si costituisce regolarmente anche senza tale tipo di operazione. La parte resistente si costituisce in giudizio depositando il fascicolo contenente le sue difese e controdeduzioni. Nel caso non si costituisca in giudizio la parte resistente non riceverà però gli avvisi in merito alla fissazione dell'udienza e se il ricorrente rinuncia al ricorso, il processo si estingue senza che vi sia bisogno che debba accettare.

### **Le attività preparatorie dell'udienza di trattazione.**

La segreteria della commissione forma il **fascicolo del processo**, il quale viene inviato al presidente della commissione che assegna il ricorso ad una delle sezioni.

Il presidente della sezione assegnataria esegue un'**esame preliminare** del ricorso, valutando innanzitutto la presenza in esso di situazioni di inammissibilità, e qualora siano assenti fisserà l'**udienza di trattazione**. Le parti devono essere informati di tale data perchè fino a prima dell'udienza di trattazione potranno produrre documenti e memorie in merito al processo.

### **L'udienza di trattazione e la decisione della controversia.**

La trattazione della controversia da parte della commissione può avvenire per **pubblica udienza** oppure in **camera di consiglio**.

La pubblica udienza deve essere richiesta da almeno una delle parti con apposita istanza ed essere notificata all'altra parte. In tale istanza si può anche richiedere la **conciliazione della lite**. La trattazione per pubblica udienza comporta il fatto che le parti saranno ammesse alla discussione e il collegio delibera in camera di consiglio ma la sentenza è resa pubblica con il deposito.

Se non è richiesta da nessuna delle due parti la trattazione per pubblica udienza, essa si svolge solo in camera di consiglio senza la partecipazioni delle parti.

La commissione, ad ogni modo, esprimerà la decisione alla controversia con **sentenza**.

### **Pubblicazione e notificazione della sentenza.**

La sentenza viene resa pubblica con il suo deposito presso la segreteria della commissione, la quale provvederà a dare notifica del dispositivo alle parti costituite in giudizio e su richiesta di una delle parti alla notifica del testo integrale (e non del solo dispositivo).

I termini per impugnare la sentenza sono diversi in base al fatto che la notifica della sentenza sia stata effettuata solamente sul dispositivo o sul testo integrale della sentenza. Infatti:

- il termine per l'impugnazione è di soli 60 giorni nel caso di notifica del testo integrale della sentenza;
- se non avviene la notifica del testo integrale della sentenza il termine per l'impugnazione è di un anno dal deposito della sentenza.

### **L'istruzione probatoria.**

Nel processo tributario il giudice basa la propria sentenza innanzitutto sulle prove scritte (non ammesse in via generale le prove orali, ossia testimonianze e memorie) fornite dalle parti, dopodichè ha comunque anche la facoltà di raccogliere d'ufficio delle documentazioni utili.

Il giudice può innanzitutto raccogliere prove effettuando accessi, ispezioni e verifiche secondo le stesse modalità degli uffici fiscali in sede di istruttoria per l'accertamento. Può richiedere dati, informazioni e chiarimenti, nonché ordinare l'esibizione di documenti alle parti necessari per la decisione della controversia e per situazioni di particolare complessità avvalersi di consulenze tecniche da parte di uffici statali o consulenti esterni.

In appello il giudice dovrebbe raccogliere dalle parti solamente quelle prove che non sono state prodotte da loro in primo grado per cause non a loro imputabili.

### **Le prove escluse:**

Le prime prove escluse, ossia non utilizzabili come elementi probatori nel processo tributario a favore del contribuente, sono rappresentate da quei documenti che in sede di accertamento sono stati richiesti dall'ufficio al contribuente e questi non li ha depositati; questa regola vale a meno che in sede di istruzione probatoria del processo i documenti vengano consegnati accompagnati da una

dichiarazione che asseveri il fatto che non erano stati esibiti alla richiesta precedente per vie di cause a lui non imputabili.

Nel processo tributario non è possibile utilizzare le prove orali; ma è riconosciuto il valore di indizi (quindi il giudizio non va fondato unicamente con essi e bisogna integrarli con altri elementi probatori) alle **dichiarazione dei terzi**, raccolte o tramite i verbali redatti durante l'istruttoria dell'accertamento fiscale oppure riportati su documenti presentati dal contribuente.

### **Le prove assunte in sede penale e il giudicato penale.**

Può accadere che nel corso del reclutamento di prove per un processo penale, emergano **prove utili anche in ambito del processo tributario**; l'utilizzo di tali elementi è però vincolato dalla segretezza delle **indagini preliminari**, il quale comporta che tali prove saranno utilizzabili solamente se il giudice penale ne autorizza l'uso fiscale in considerazione del fatto che non sia pregiudizievole sul giudizio penale.

La **sentenza penale passata in giudicato** NON vincola il giudice tributario in quanto nel processo tributario vi sono dei limiti nelle possibilità con cui raccogliere le prove (ad esempio non vi è la possibilità di raccogliere prove orali).

### **L'onere della prova.**

Il **problema dell'onere della prova** si presenta quando al momento della decisione di un fatto non esista né la prova che è accaduto né la prova che non sia accaduto. *Il giudice in tal caso dovrà sentenziare in modo sfavorevole verso la parte che aveva l'onere di provare quel fatto incerto.* Nel processo tributario d'imposizione l'onere della prova dei fatti che hanno portato all'accertamento è a carico del soggetto resistente (l'Amministrazione finanziaria – lei ha emesso l'atto sulla base di fatti che deve essere in grado di provare).

Nei processi di rimborso è invece attribuito al ricorrente l'onere della prova di avere i presupposti del diritto di credito dedotto in giudizio. L'onere della prova grava anche sul contribuente in tutti i casi in cui deduce riduzioni nella misura del tributo.

### **I provvedimenti del giudice.**

Il giudice tributario, come il giudice civile, può emanare **tre tipologie di provvedimenti**:

- **sentenza**, proviene dall'organo collegiale e definisce il giudizio; è emessa in forma solenne e con un contenuto predeterminato nelle parti;
- **ordinanza**, proviene dall'organo collegiale e viene emessa quando con esso non si definisce il giudizio (per esempio perché lo si sospende o sospende l'efficacia dell'atto impugnato);
- **decreto**, sono provvedimenti del presidente della commissione o della sezione rivolti a regolare lo svolgimento del processo (per esempio per la fissazione dell'udienza di trattazione o per l'inammissibilità del ricorso).

### **Difetto di giurisdizione e incompetenza territoriale:**

Può essere rilevato dal giudice in qualsiasi stato e grado del processo; riammissione al giudice competente.

### **La disapplicazione dei regolamenti e degli atti amministrativi generali.**

Il giudice tributario non può annullare i regolamenti e gli atti amministrativi generali, ma riconoscendone un vizio può disapplicarli nel caso concreto annullando gli atti che ne sono stati originati in modo viziato; la norma continuerà però ad essere efficace nell'ordinamento giuridico.

### **La condanna alle spese.**

Anche nel processo tributario le spese relative alla lite (inclusi gli onorari dei difensori della controparte secondo tariffe professionali) sono a carico del **soccombente**.

### **Le decisioni di merito delle domande di impugnazione e delle domande di rimborso.**

I **processi di impugnazione** che si concludono con la sentenza negativa alla domanda di annullamento dell'atto, non producono effetti sull'atto il quale continua a rimanere efficace; qualora invece la sentenza accolga la domanda di impugnazione, l'atto perde la propria efficacia. Nei **processi di rimborso** la domanda deve essere articolata da parte del contribuente, per essere completa e divenire titolo per l'esecuzione forzata, indicando l'impugnazione del silenzio dell'Amministrazione o l'atto di diniego del rimborso, il riconoscimento del suo diritto di credito e l'obbligo al pagamento da parte del ricorrente.

### **La cosa giudicata.**

Per **cosa giudicata** si intende il risultato finale del processo.

La decisione di merito produce la **cosa giudicata sostanziale**, ossia quell'accertamento di una data **situazione giuridica soggettiva**.

E' estraneo al giudicato ciò che precede o segue l'accertamento fatto al termine del processo giuridico tributario (l'annullamento dell'atto è postumo alla sentenza e non è il giudicato).

La **cosa giudicata formale** indica la **stabilità** della sentenza acquisita con la scadenza del termine per **impugnarla in via ordinaria** (l'aspetto formale della cosa giudicata attiene quindi alla sua definitività, ossia la sua non più impugnabilità, quantomeno in via ordinaria).

### **Le impugnazioni delle sentenze.**

I mezzi di impugnazione di una sentenza provocano un **nuovo giudizio** che pone rimedio ai vizi della precedente sentenza.

Le impugnazioni di una sentenza possono essere di **tipo rescindente**, se dirette ad annullare/cassare o convalidare la precedente sentenza, oppure di **tipo sostitutivo**, se dirette a sostituire la precedente sentenza.

Nel processo tributario la sentenza si impugna secondo **due vie ordinarie**:

1. appello alla commissione tributaria regionale per le sentenze della commissione tributaria provinciale;
2. ricorso alla Corte di Cassazione per le sentenze emesse dalla commissione tributaria regionale;

ed una **via straordinaria** costituita dalla revocazione anche di sentenze passate in giudicato. La revocazione può essere diretta sia alle sentenze di primo grado che a quelle di appello che infine a quelle emesse dalla stessa Corte di Cassazione.

## **L'appello.**

Consiste nel ricorso effettuato presso la commissione tributaria regionale per l'impugnazione sostitutiva delle sentenze emesse dalle commissioni tributarie provinciali.

I termini dell'appello sono di 60 giorni a decorrere dalla notifica dell'intero testo della sentenza se questa è stata richiesta su istanza di parte, oppure il termine lungo di un anno da quando la sentenza è stata depositata.

Al processo di appello si applicano le stesse regole del primo grado. Vi è sempre da effettuare la notifica alla controparte e la costituzione in giudizio.

Si ha **appello incidentale** quando l'appellante è stato soccombente e a sua volta appella presentando sue controdeduzioni.

L'**appello** viene proposto con la presentazione dell'atto di appello, nel quale vengono indicati i **fatti**, l'**oggetto della domanda** (il petitum è composto dalle disposizioni contestate nella sentenza di primo grado) e i **motivi specifici dell'impugnazione**, ossia le critiche mosse alla sentenza di primo grado.

La sentenza di appello potrà pronunciarsi solamente sui punti indicati nell'oggetto della domanda, i quali se non comprenderanno la globalità degli aspetti trattati dalla sentenza di primo grado, potrebbe comportare all'emissione di un **giudicato parziale** (o **interno**). Con l'appello non si possono proporre nemmeno nuove domande non costituenti l'oggetto del ricorso al primo grado e non si possono nemmeno proporre nuove eccezioni, o per meglio dire nuove motivazioni (causa petendi), visto che le eccezioni in senso tecnico sono le risposte date dalla parte resistente alle motivazioni dedotte dalla parte ricorrente.

Nel passaggio ad appello del giudizio vi è l'**effetto devolutivo automatico** delle deduzioni e dei materiali acquisiti in primo grado.

La sentenza di appello può operare nel merito sostituendo il contenuto della sentenza di primo grado sia nel caso in cui accolga il ricorso che quello in cui lo respinga; la sentenza di appello può inoltre emettere sentenze a contenuto soltanto processuale rivolto a dichiarare inammissibile l'appello, ad estinguere il giudizio di appello oppure rimettere il giudizio al giudice di primo grado quando il suo giudizio ha subito dei vizi nella sua formazione (ad esempio illegittima costituzione del collegio della commissione tributaria provinciale oppure contraddittorio non regolarmente costituito).

## **La sospensione cautelare degli atti impugnati.**

Gli atti anche se impugnati con un ricorso rimangono efficaci e **produttivi di effetti** (se l'impugnazione ad esempio riguarda un'iscrizione a ruolo, essa potrà portare allo stesso modo all'esecuzione forzata e quindi al pignoramento dei beni del contribuente).

Il contribuente può difendersi da questa situazione attraverso due strumenti: uno di **natura amministrativa**, ossia richiedendo l'esercizio dei poteri di autotutela all'Amministrazione finanziaria, e l'altro di **natura processuale** con l'istanza di **sospensione cautelare** degli effetti dell'atto impugnato.

Può anche essere richiesta la sospensione del diniego di un rimborso, consistendo quindi nell'effettuazione del rimborso stesso da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'organo processuale che decide in merito alla sospensione cautelare è la commissione tributaria



provinciale, in casi però di eccezionale urgenza provvede in via interinale il presidente, con validità di tale decisione sino al momento in cui la commissione si sarà espressa.

La sospensione può essere parziale e può anche essere subordinata alla prestazione di una data garanzia (per la sospensione delle sanzioni la prestazione di una garanzia è necessaria).

Gli effetti della sospensione cautelare cessano nel momento in cui viene emessa la sentenza di primo grado.

Il provvedimento che respinge la sospensione non è appellabile.

Per la concessione della sospensione cautelare sono necessari due presupposti:

- **fondatezza del ricorso**;
- pericolo che si verifichi un **danno grave e irreparabile** per il contribuente se non vi fosse la sospensione cautelare;

### **La conciliazione.**

Nel corso del processo tributario, in udienza o in sede extraprocessuale, le parti possono effettuare la conciliazione, raggiungendo un accordo tra le parti.

Nel diritto privato la **conciliazione** è una transazione, in quanto con specifiche concessioni si giunge ad un accordo. Ciò non è possibile nel diritto pubblico in quanto si tratta del debito di imposta, il quale non è un **diritto disponibile** e quindi la conciliazione sarà ammessa in quei casi in cui vi è incerta soluzione e con lo scopo di giungere ad una composizione consensuale giusta della lite.

Il contribuente è incentivato a conciliare la lite, visto che le sanzioni a lui irrogate vengono diminuite ad un terzo del minimo edittale.

La conciliazione può essere proposta da una delle parti oppure dalla stessa commissione tributaria. Se la conciliazione si realizza in udienza oppure in via stragiudiziale dopo la data di fissazione dell'udienza (e quindi nel corso vero e proprio del processo), viene redatto un **processo verbale** che chiude il processo e costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.

Se la conciliazione, invece, si realizza in via stragiudiziale prima della data di fissazione dell'udienza, l'ufficio deposita in giudizio il documento che formalizza l'accordo, il quale verrà esaminato dal presidente della sezione per accertarsi dell'assenza delle condizioni di inammissibilità e visto ciò procederà con decreto a dichiarare l'**estinzione del processo**.

Il vaglio della conciliazione effettuato dalla commissione o dal presidente della sezione non entra nel merito ma valuta solamente la sua legittimità formale e la sua ammissibilità.

Raggiunta la conciliazione, gli importi concordati devono essere pagati mediante versamento diretto, entro 20 giorni ed è con tale pagamento che l'accordo si perfeziona.

### **L'esecuzione delle sentenze tributarie.**

Con l'emissione di una sentenza di condanna se ne promuove la sua **esecuzione** (l'esecuzione di una sentenza necessita che tale sentenza sia di condanna) tramite esecuzione forzata o processo di ottemperanza.

Le sentenze emesse nei processi di impugnazione non richiedono un'esecuzione in senso stretto, visto che si dirigono a non ritenere più valido un atto oppure a farne continuare la sua esistenza. Il problema dell'esecuzione di una sentenza fa quindi riferimento alle domande di rimborso, ove se accolte daranno diritto al contribuente di agire per la loro esecuzione solamente dopo che sono passate in giudicato e con l'adempimento formale del rilascio di copia.

## **Il giudizio di ottemperanza.**

Strumento che ha a disposizione il creditore dell'Amministrazione finanziaria di tutelarsi davanti alla commissione tributaria (provinciale quando la sentenza a cui ottemperare è stata da lei emanata, regionale per ogni altro caso).

Viene nominato un commissario specifico che emette i provvedimenti necessari.

Il giudizio in ottemperanza si esegue anche senza l'esistenza di sentenze di condanna.

Il ricorso per il giudizio di ottemperanza può essere proposto solamente dopo che sono scaduti i termini di adempimento da parte dell'ufficio stabiliti con la sentenza.

Il collegio adotta le disposizione intese a realizzare l'ottemperanza con sentenza, la quale è impugnabile solamente via Corte di cassazione e solamente per l'inosservanza delle norme sul procedimento.