

# Le giurisdizioni

D.Lgs 546 /1992

## Articolo 2

Oggetto della giurisdizione tributaria.

*In vigore dal 03/12/2005*

*Modificato da: Decreto-legge del 30/09/2005 n. 203 Articolo 3 bis*

**1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonche' le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.**

**2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonche' le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. (Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni), e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonche' le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.**  
**(1)**

**3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.**

## Articolo 12

### L'assistenza tecnica.

*In vigore dal 03/12/2005*

*Modificato da: Decreto-legge del 30/09/2005 n. 203 Articolo 3 bis*

**1. Le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale nei cui confronti e' stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.**

2. Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, **gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonche' i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica.**

Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, **gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi e i periti agrari,** per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale e **gli spedizionieri doganali** per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR, e l'IRPEG nonche' i **dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.)** e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636.

**3. Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione**

**autografa e' certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico puo' essere conferito oralmente e se ne da' atto a verbale.**

4. L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, puo' essere assistito dall'Avvocatura dello Stato.

5. Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonche' i ricorsi di cui all'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 28 novembre 1980, n. 787, possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore e' costituito dalla somma di queste. Il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa e' tenuta, a pena di inammissibilita', a conferire l'incarico a un difensore abilitato.

6. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.

## **Articolo 14**

**Litisconsorzio ed intervento.**

*In vigore dal 15/01/1993*

1. Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente piu' soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non puo' essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

2. Se il ricorso non e' stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 e' ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.

3. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.

5. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.

6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione e' gia' decorso il termine di decadenza. ( vedi comma 2 )

NOTA

tratta da Circolare del 12/04/2012 n. 12 - Agenzia delle Entrate –  
Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

Con la presente circolare, preventivamente condivisa da Equitalia spa, vengono impartite istruzioni agli Uffici <sup>1</sup> in merito alla gestione delle controversie riguardanti atti della riscossione relativi ad entrate amministrative dall'Agenzia delle entrate.

**Il debitore che intende impugnare dinanzi al giudice tributario un atto della riscossione deve ricorrere contro l'Ufficio dell'Agenzia se contesta vizi dell'attività della stessa, vale a dire motivi di ricorso concernenti la legittimità della pretesa; ( MERITO )**

deve invece ricorrere contro l'Agente della riscossione se contesta vizi dell'attività dello stesso, vale a dire motivi di ricorso che riguardano l'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo.

L'Agente della riscossione, quindi, è legittimato passivo nei giudizi in cui si controverte in merito a

- **vizi relativi alla formazione della cartella**, come ad esempio errori di individuazione del contribuente,
- **vizi di notifica**,
- **manca di sottoscrizione o del responsabile del procedimento di emissione o di notificazione della cartella di pagamento** <sup>2</sup>.

Qualora oggetto dell'impugnazione siano atti dell'Agente della riscossione diversi dalla cartella (**iscrizione di ipoteca, fermo di beni mobili registrati, ecc.**), **legittimato passivo è sempre l'Agente della riscossione, tranne i casi in cui nei motivi di ricorso venga contestata la mancata notifica degli atti "presupposti" o la legittimità della pretesa tributaria.**

**Gli Uffici, per le questioni di competenza dell'Agenzia delle entrate, sono tenuti a valutare preliminarmente la fondatezza dei motivi di ricorso, evitando di resistere in giudizio o di coltivare la controversia quando la stessa non sia sostenibile .**

In particolare, nel caso in cui l'Ufficio, per le questioni di propria competenza, ossia riguardanti la propria attività, ritenga di non costituirsi in un giudizio in cui è parte anche l'Agente della riscossione e di dover procedere allo sgravio del ruolo, deve darne notizia all'Agente stesso almeno 20 giorni prima della scadenza del termine per la costituzione, per le sue conseguenti valutazioni.

Analogamente, l'eventuale acquiescenza a sentenza sfavorevole all'Ufficio per le questioni di propria competenza, deve essere comunicata all'Agente della riscossione almeno 2 mesi prima della scadenza del termine lungo o 20 giorni prima della scadenza del termine breve in caso di notifica della sentenza.

Si rende necessario peraltro definire a livello territoriale opportune intese, affinché gli Uffici e gli Agenti della riscossione non abbiano ad assumere in giudizio, specie per le questioni formali e processuali, comportamenti non uniformi o contraddittori.

Restano confermate le indicazioni fornite con i precedenti documenti di prassi che non siano in contrasto con la presente circolare.

### **Chiamata in causa esclusivamente dell'Agente della riscossione**

Nel caso in cui il ricorrente evochi in giudizio esclusivamente l'Agente della riscossione, eccependo anche - o solo - vizi riferibili all'attività dell'Ufficio, è **onere dell'Agente effettuare la chiamata in causa dell'Ufficio ai sensi dell'articolo 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992**. Ciò in ottemperanza al disposto dell'articolo 39 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, secondo cui l'Agente della riscossione **"nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite"**.

L'Ufficio chiamato in causa provvede di conseguenza a costituirsi in giudizio tempestivamente <sup>11</sup>, curando tutti gli adempimenti connessi alla lite limitatamente alle questioni concernenti la propria attività.

## **LE IMPUGNAZIONI**

### **IL RICORSO**

#### **Articolo 18**

##### **Il ricorso.**

*In vigore dal 17/09/2011*

*Modificato da: Decreto-legge del 13/08/2011 n. 138 Articolo 2*

1. Il processo e' introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.
2. Il ricorso deve contenere l'indicazione:
  - a) della commissione tributaria cui e' diretto;
  - b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonche' del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
  - c) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso e' proposto;
  - d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;

e) dei motivi.

3. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'art. 12, comma 5. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14, comma 2.

4. Il ricorso e' inammissibile se manca o e' assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non e' sottoscritta a norma del comma precedente.

## **esempio di un ricorso contro ruolo non notificato**

**Commissione Tributaria Provinciale**  
Roma

**Equitalia Sud spa**  
Sede legale  
Via di Tormarancia, 4  
00147 Roma

**Agenzia delle Entrate**  
Tivoli

**Ricorso avverso**  
**ruolo n. 2009 2089** [REDACTED]  
*ex art. 19 primo comma, lettera d) D.Lgs 546 /1992*

Ricorrente	[REDACTED] SRL
Atto opposto	<b>Ruolo 2009 2089</b> [REDACTED]
Controparti in litisconsorzio	<b>a) Equitalia Sud spa</b> <b>b) Agenzia delle Entrate Uff. Territoriale di Tivoli</b>
Valore della lite	<b>16.513</b> <b>IVA – 5.670,00</b> <b>IRPEG – 9.639,00</b> <b>IRAP - 1.204,00</b>
Contributo unificato	[REDACTED]
Difensore	[REDACTED]

[studioromeipartners@yahoo.it](mailto:studioromeipartners@yahoo.it)  
[studioromei@certificazioneposta.it](mailto:studioromei@certificazioneposta.it)

██████████, nata a Tivoli ( Rm ) il ██████████, nella qualità di legale rappresentante della società ██████████ SRL, che conferisce delega e mandato alla propria difesa e rappresentanza per questo contenzioso al dott. comm. ██████████ dell'Ordine dei dottori commercialisti di Latina nel cui Albo è iscritto al n. ██████████, e presso il cui Studio si domicilia in ██████████,

ricorre avverso il ruolo n 2009 2089 ██████████, che risulta dagli atti consultati essere stato iscritto dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio Territoriale di Tivoli e portato dalla cartella di pagamento n. 097 ██████████, mai notificata alla destinataria società.

#### Premessa

La società Equitalia Sud spa a firma del responsabile Danilo Ancinelli, ha comunicato alla società ██████████ srl che non risulta pagata la cartella di pagamento n. 097 ██████████, che da accertamento effettuati agli atti della medesima Concessionaria della Riscossione, porta il ruolo contro il quale si oppone e precisamente n. 2009 2089 ██████████

La ricorrente specifica di non aver mai ricevuto notizia dell'esistenza di detta, e di averne appreso conoscenza per la prima volta al ricevimento di questa comunicazione.

#### Per tanto eccepisce ed oppone

Parti citate in litisconsorzio - Stante che il ricorso è proposto contro l'iscrizione a ruolo, le parti in Litisconsorzio citate sono l'Agenzia delle Entrate, ufficio territoriale di Tivoli, e la società Equitalia Sud spa, che ha richiesto il pagamento.

#### Motivi

- 1) Omessa notificazione del ruolo e della cartella di pagamento;
- 2) Illegittima iscrizione a ruolo da soggetto dell'Agenzia delle Entrate non abilitato;
- 3) Illegittima composizione degli accessori rispetto alle imposte iscritte;

#### 1

**La notifica è valida se il mittente dimostra l'effettiva conoscibilità dell'atto e del contenuto.**

La notifica dell'atto alla controparte deve fondarsi sul concetto dell'effettiva conoscibilità, non essendo realizzabile che questa possa avere sempre una conoscenza concreta. Infatti le garanzie di conoscibilità dell'atto da parte del destinatario devono essere ispirate a un criterio di effettività, dovendo risultare assicurata anche una tutela concreta ed effettiva del contraddittorio, indispensabile per garantire il giusto processo (articolo 111, Costituzione).

Quanto sopra è contenuto nell'ordinanza n. **458 delle Sezioni unite della Corte di cassazione del 21 ottobre 2004, depositata il 13 gennaio 2005** .

La sezione tributaria della Corte di cassazione aveva ritenuto in precedenza che sull'inesistenza e sulla nullità della notificazione dell'atto esistesse un contrasto giurisprudenziale. Con l'ordinanza in argomento, i giudici di legittimità hanno ritenuto che tale contrasto non sussiste, in quanto i due orientamenti hanno a oggetto due

modalità diverse di notificazione: il primo riguarda le notificazioni degli atti effettuate mediante il servizio postale, mentre il secondo attiene a quelle eseguite ai sensi dell'articolo 140 c.p.c.

La questione rimessa all'esame delle Sezioni unite ha riguardato la notifica di un ricorso effettuata ai sensi del citato articolo 140 c.p.c., il quale prevede che, nei casi in cui la consegna dell'atto da notificare non possa avvenire per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone a ricevere, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune, affigge avviso alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gli dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento. Per tale fattispecie, è stato chiesto se la mancata allegazione dell'avviso di ricevimento della raccomandata, ovvero se, nell'ipotesi di notifica del ricorso per cassazione ex articolo 140 c.p.c. eseguita con il compimento di tutte le formalità prescritte da detta norma, possa determinare l'inesistenza o la nullità della notificazione.

Partendo proprio dall'esame del contenuto di detta norma, la giurisprudenza ha evidenziato che la notificazione si perfeziona - dopo il deposito dell'atto nella casa comunale e la conseguente affissione del deposito alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario - con la spedizione a quest'ultimo della raccomandata, senza che rilevi, ai fini del perfezionamento, la consegna della raccomandata o l'allegazione dell'avviso di ricevimento all'originale dell'atto notificato (vd. Cassazione 20 febbraio 2004, n. 3389; 20 novembre 2000, n. 14986; 29 aprile 1999, n. 4307).

Com'è noto, se la notifica non può aver luogo mediante la consegna diretta al destinatario, per irreperibilità o rifiuto a ricevere la copia da parte delle persone espressamente indicate dalla legge (articolo 139, comma 2, c.p.c.), la notificazione si esegue mediante deposito della copia presso la casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio, con l'avvertimento al destinatario, che deve essere dato per raccomandata, senza che risulti rilevante l'effettiva consegna di quest'ultima al destinatario ovvero l'allegazione dell'avviso di ricevimento sottoscritto dallo stesso o da altra persona legittimata.

Su quest'ultimo punto, la Corte di cassazione ha affermato che la notificazione ai sensi del citato articolo 140 c.p.c. deve intendersi perfezionata alla luce della procedura dianzi descritta (Cassazione 5 novembre 1981, n. 5825), in ottemperanza alle disposizioni contenute negli articoli 3 e 24 della Costituzione, dalle quali discende che le predette formalità sono idonee a porre l'atto nella sfera di conoscibilità del destinatario.

In tema di notificazioni a mezzo posta, la stessa Corte costituzionale, per effetto del principio affermato dalla sentenza 26 novembre 2002, n. 477, ha stabilito che la notifica, effettuata a mezzo posta o mediante altre modalità di trasmissione, deve ritenersi perfezionata per il notificante al momento dell'affidamento dell'atto all'ufficiale giudiziario, mentre per il destinatario resta fermo il principio del perfezionamento solo alla data di ricezione dell'atto. Tale principio ha carattere generale e trova applicazione anche nell'ipotesi in cui la notifica a mezzo posta sia eseguita dal difensore della parte (Cassazione, III sezione civile, 14 maggio 2003, n. 709, depositata il 19 gennaio 2004).

Con tale sentenza, la Corte delle leggi ha affermato che nell'ordinamento giuridico è rinvenibile una regola di diritto positivo che fissa il principio della scissione soggettiva del momento perfezionativo della fase del procedimento di notificazione degli atti. In particolare, gli effetti della notificazione a mezzo posta<sup>(1)</sup> devono essere ricollegati, per il soggetto che esegue la notifica, al solo compimento delle formalità a lui direttamente imposte dalle disposizioni di legge, ossia al momento della consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario, essendo la successiva attività di

quest'ultimo e dei suoi ausiliari sottratta al controllo e alla sfera di disponibilità del notificante medesimo, fermo restando per il destinatario il principio del perfezionamento della notificazione solo alla data di ricezione dell'atto, attestata dall'avviso di ricevimento, con la conseguente decorrenza da quella data di qualsiasi termine imposto al destinatario medesimo. Pertanto, il momento di perfezionamento della notificazione rimane quello della data di ricezione dell'atto convalidata dall'avviso di ricevimento, data da cui decorrono i termini imposti allo stesso destinatario.

La notifica di un atto processuale, almeno quando esso deve compiersi entro un determinato termine, si perfeziona per il proponente nel momento in cui l'atto viene preso in consegna dall'ufficiale giudiziario che "... *funge da tramite necessario del notificante nel relativo procedimento vincolato*". Trattasi di una regola valida per ogni tipo di notifica di un atto processuale civile, quale che sia la modalità di trasmissione posta in essere, ivi compresa quella effettuata per mezzo dell'ufficiale giudiziario senza avvalersi del servizio postale (Cassazione, 15 gennaio 2002, n. 382).

Un successivo pronunciamento della Corte costituzionale ha ribadito la validità di tale principio, in cui emerge appunto che la notificazione si perfeziona, nei confronti del notificante, al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario (sentenza n. 28 del 2004).

Alla luce del predetto orientamento giurisprudenziale, per le notificazioni eseguite ai sensi del già citato articolo 140 c.p.c., nel rispetto del termine di impugnazione del ricorso per cassazione, basta che l'atto venga consegnato all'ufficiale giudiziario entro tale termine, atteso che le formalità previste dal citato articolo 140 possono essere eseguite anche in un momento successivo (Cassazione 4 maggio 2004, n. 8447).

In ambito tributario, si evidenzia, in tema di notificazioni, l'articolo 16 del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546, che opera una distinzione tra l'istituto della comunicazione e quello della notificazione. La prima viene eseguita mediante avviso della segreteria della commissione direttamente alla parte processuale, la quale è tenuta a rilasciarne ricevuta; in alternativa, è possibile la spedizione a mezzo posta in plico raccomandato con avviso di ricevimento. La notificazione viene invece eseguita mediante l'intermediazione necessaria svolta dall'ufficiale giudiziario o da un messo comunale: per questa è richiesto il rilascio o la consegna di una copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi. In particolare, il comma 2 di tale disposizione prevede una disciplina speciale sia per il contribuente che per gli organi dell'Amministrazione finanziaria, richiamando le norme del codice di procedura civile (articoli 137 e seguenti) e facendo salvo quanto disposto dal successivo articolo 17 del medesimo decreto.

Com'è noto, il legislatore, con il Dlgs n. 546 del 1992, ha introdotto nel giudizio tributario diversi istituti tipici del processo civile, includendo, con alcune eccezioni per la materia tributaria, anche la procedura di notificazione degli atti di cui agli articoli 137 e seguenti del c.p.c., così come previsto dal citato articolo 17.

Occorre evidenziare che nella prassi la forma di notificazione più frequente è costituita dalla notifica a mani proprie, in cui si ha coincidenza tra i soggetti del consegnatario e destinatario dell'atto e che può avvenire in qualunque parte del territorio dove opera l'ufficiale giudiziario(3).

Nella fattispecie in esame, i giudici di legittimità, prendendo atto dell'orientamento espresso dalla Corte costituzionale circa il perfezionamento della notifica dell'atto al momento della consegna dello stesso da parte dell'ufficiale giudiziario, hanno affermato che il consolidamento di tale effetto per il notificante dipende comunque dal perfezionamento del procedimento notificatorio nei confronti del destinatario, restando ancorato tale perfezionamento al momento in cui l'atto è ricevuto dal destinatario o "*perviene nella sua sfera di conoscibilità*". Infatti, allorché non si tratti di stabilire la scadenza di un termine per il notificante, ma di fissare la data di scadenza

di una successiva fase processuale, deve farsi riferimento anche al momento in cui l'atto si è perfezionato per il destinatario dell'atto.

A tale riguardo, l'ordinanza evidenzia che *"in un equo bilanciamento delle posizioni del notificante e del destinatario della notificazione, un'interpretazione costituzionalmente orientata della normativa al riguardo impone che le garanzie di conoscibilità dell'atto da parte del destinatario medesimo siano ispirate a un criterio di effettività, come effettiva deve essere la tutela del contraddittorio"*.

I giudici di legittimità, dopo la fissazione del principio sopra esposto, hanno esaminato la procedura di notificazione dell'atto ai sensi del citato articolo 140 c.p.c., rilevando che la consegna della copia conforme dell'atto viene eseguita dall'ufficiale giudiziario con il deposito nella casa del comune in cui la notifica deve avere luogo. Come si è visto, uno degli adempimenti della procedura dettata dall'articolo 140 c.p.c. è rappresentato dalla spedizione della raccomandata, essendo diretta a disciplinare un effetto legale tipico agli effetti della conoscibilità e il cui compimento perfeziona la notificazione nei confronti del destinatario.

Per quanto precede, la mancata allegazione dell'avviso di ricevimento della raccomandata non è priva di rilevanza, come si legge nell'ordinanza, atteso che da esso risulta per quale motivo il destinatario non ha ricevuto la notifica (assenza, incapacità, rifiuto a ricevere da parte delle persone abilitate). Tale adempimento, che il legislatore ha espressamente previsto nella formulazione della disposizione in argomento, perfeziona l'effetto di conoscibilità legale nei confronti del destinatario. Pertanto i giudici di legittimità, nell'evidenziare che la notificazione nei confronti del destinatario dell'atto deve ritenersi eseguita con il compimento della spedizione della raccomandata, hanno stabilito che la sua mancata allegazione provoca la nullità della notificazione, che resta sanata dalla costituzione dell'intimato o dalla rinnovazione della medesima ai sensi dell'articolo 291 c.p.c.

Per vincere l'eccezione e le motivazioni pur generiche, la società Equitalia sud spa deve dimostrare che il tentativo di notificazione, se mai esperito, sia stato concluso con la consegna alla sede legale direttamente a mani di persona idoneamente delegata.

## 2

L'iscrizione a ruolo può essere validata solo ed unicamente se effettuata da soggetto abilitato ai sensi dell'art. 42 DPR 600 /73, al pari della sottoscrizione di tutti gli altri sostanziali che l'Agenzia delle Entrate rivolge ai contribuenti. L'atto di iscrizione a ruolo è atto sostanziale. E' appena arrivata a conclusione la vicenda giurisprudenziale attraverso TAR del Lazio, Corte di Cassazione, Consiglio di Stato e Corte Costituzionale, definendo e dirimendo ogni equivoco dell'organico abilitato, e definendo gli atti privi di sottoscrizione qualificata, invalidi, nulli.

La Corte Costituzionale ha affermato che sono illegittimi i ripetuti conferimenti di incarichi dirigenziali ai funzionari senza, invece, indire i regolari concorsi come previsto dalla Costituzione e dalle varie leggi ordinarie. L'illegittimità dell'attribuzione dell'incarico coinvolge la ritualità e la validità dell'atto ( avviso di accertamento ) che costoro hanno sottoscritto.

### **A) LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE.**

**La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 37 del 25/02/2015 (in. G.U. del 25/03/2015, n. 12), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale:**

**1) dell'art. 8, comma 24, del D.L. n. 16 del 02/03/2012 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e di potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1,**

della Legge n. 44 del 26/04/2012;

2) dell'art. 1, comma 14, del D.L. n. 150 del 30/12/2013 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 15 del 27/02/2014;

3) dell'art. 1, comma 8, del D.L. n. 192 del 31/12/2014 (Proroghe di termini previsti da disposizioni legislative).

**Tutte le succitate norme sono state dichiarate incostituzionali in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione.**

Infatti, secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale, "nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire **previo esperimento di un pubblico concorso**, e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporta "l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, **alla regola del pubblico concorso**" (sentenze della Corte Costituzionale n. 194 del 2002, n. 217 del 2012, n. 7 del 2011, n. 150 del 2010 e n. 293 del 2009).

Ricordiamo che la principale norma dichiarata incostituzionale, cioè l'art. 8, comma 24, cit. (le altre, invece, sono proroghe), testualmente disponeva:

"Fermi i limiti assunzionali a legislazione vigente, in relazione all'esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità operativa delle proprie strutture, volte a garantire una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione di cui alle disposizioni del presente articolo, **l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio sono autorizzate ad espletare procedure concorsuali da completare entro il 31 dicembre 2013 per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti**, secondo le modalità di cui all'articolo 1, comma 530, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e all'articolo 2, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248. **Nelle more dell'espletamento di dette procedure l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio, salvi gli incarichi già affidati, potranno attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso.** Gli incarichi sono attribuiti con apposita procedura selettiva applicando l'articolo 19, comma 1-bis, del decreto legislativo 30 marzo 2001 n.165 . **Ai funzionari cui è conferito l'incarico compete lo stesso trattamento economico dei dirigenti**".

Alla luce di quanto sopra, sono decaduti dagli incarichi dirigenziali tutti coloro che erano stati nominati in base alle succitate norme dichiarate incostituzionali e, di conseguenza, sono illegittimi tutti gli avvisi di accertamento che hanno firmato nel corso dei vari anni.

## **B) STATUTO E REGOLAMENTO DI AMMINISTRAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

**1) Il Decreto legislativo n. 300 del 30 luglio 1999, agli artt. 66-67 e 68, stabilisce che:**

- le Agenzie fiscali sono regolate dal presente decreto legislativo, nonché dai rispettivi statuti, deliberati da ciascun comitato direttivo;
- gli Statuti recano i principi generali in ordine alla organizzazione ed al funzionamento dell'Agenzia;
- sono organi delle Agenzie fiscali il direttore, il comitato direttivo ed il collegio dei revisori dei conti;

- il Direttore rappresenta l’Agenzia e la dirige, emanando tutti i provvedimenti che non siano attribuiti, in base alle norme del presente decreto legislativo o dello statuto, ad altri organi.
- **Il Decreto legislativo n. 165 del 30 marzo 2001 testualmente dispone:**
- “Le disposizioni del presente decreto disciplinano l’organizzazione degli uffici e i rapporti di lavoro e di impiego alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, tenuto conto della autonomie locali e di quelle delle regioni e delle province autonome, nel rispetto dell’articolo 97, comma primo, della Costituzione” **(art. 1, comma 1);**
- “**Ai dirigenti** spetta l’adozione degli atti e provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l’amministrazione verso l’esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa mediante autonomi poteri di spesa di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. **Essi sono responsabili in via esclusiva dell’attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati**” **(art. 4, comma 2);**
- “Le attribuzioni dei dirigenti indicate dal comma 2 possono essere derogate soltanto espressamente e ad opera di specifiche disposizioni legislative” **(art. 4, comma 3).**

**3) Tutte le suddette disposizioni si applicano all’Agenzia delle dogane, all’Agenzia del territorio e all’Agenzia delle entrate.**

#### **4) Statuto dell’Agenzia delle entrate.**

**Lo Statuto dell’Agenzia delle entrate è stato approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000 ed è stato aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 11 del 21 marzo 2011.**

In particolare, secondo lo Statuto:

- i dirigenti dell’Agenzia dirigono, controllano e coordinano l’attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia (art. 11);
- **l’Agenzia è articolata in uffici centrali e periferici.** Tale articolazione, come da regolamento, corrisponde a quella in essere per le strutture del dipartimento delle Entrate, le cui funzioni, ai sensi dell’art. 57, comma 1, del decreto istitutivo, sono trasferite all’Agenzia (art. 13, comma 1).

#### **5) Regolamento di amministrazione dell’Agenzia delle entrate.**

**Il Regolamento di amministrazione dell’Agenzia delle entrate è stato approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 (pubblicato nella G.U. n. 36 del 13 febbraio 2001) ed aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27 dicembre 2012.**

Il suddetto Regolamento stabilisce i seguenti principi e criteri direttivi:

- **innanzitutto, l’Agenzia si conforma ai principi della Legge n. 241 del 07 agosto 1990,** adottando propri regolamenti in materia di termini e di responsabili dei procedimenti e di disciplina dell’accesso ai documenti amministrativi **(art. 1, comma 2);**
- **le direzioni provinciali sono uffici di livello dirigenziale. In relazione alle dimensioni della direzione provinciale possono, inoltre, costituire posizioni di livello dirigenziale le strutture interne; l’individuazione di tali posizioni è effettuata con atto del Direttore dell’Agenzia (art. 5, comma 5);**
- **gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, per delega di questi, dal direttore dell’ufficio preposto all’attività accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti.** Il direttore della direzione provinciale monitora lo

svolgimento delle attività svolte dagli uffici dipendenti, adottando i necessari interventi correttivi, ed ha la responsabilità dei risultati complessivi della direzione provinciale; **formula, inoltre, al Direttore regionale le proposte di valutazione dei dirigenti della direzione provinciale (art. 5, comma 6);**

- le dotazioni organiche complessive del personale dipendente dell’Agenzia sono così determinate **(art. 10, comma 1):**
  - a) **dirigenti 873;**
  - b) non dirigenti 33.770;
- **il capo II del Regolamento è interamente destinato ai dirigenti**, mentre il capo III riguarda la selezione e l’assunzione del personale non dirigente;
- **i dirigenti** sono responsabili degli obiettivi loro assegnati ed assicurano il rispetto degli indirizzi e l’attuazione delle direttive dei vertici dell’Agenzia. **Sono preposti ad una unità organizzativa di livello dirigenziale**, ovvero incaricati di funzioni ispettive, di assistenza e consulenza all’alta direzione, di studio e ricerca, di coordinamento di specifici progetti **(art. 11, comma 1);**
- **i dirigenti** sono responsabili della gestione del personale e delle risorse finanziarie e materiali finalizzate al conseguimento dei risultati sulla base degli obiettivi loro assegnati, disponendo dei necessari poteri di coordinamento e di controllo **(art. 11, comma 2);**
- l’accesso al ruolo di dirigente dell’Agenzia avviene, per i posti vacanti e disponibili, con procedure selettive pubbliche sia dall’esterno che dall’interno, nel rispetto dei principi di cui all’art. 35 del succitato Decreto legislativo n. 165 del 30 marzo 2001 **(art. 12, comma 1);**
- gli incarichi di funzione dirigenziale sono conferiti tenendo conto delle caratteristiche della posizione dirigenziale da ricoprire e dei programmi da realizzare **(art. 14, comma 1);**
- infine, gli incarichi medesimi sono conferiti a tempo determinato, da tre a cinque anni, con facoltà di rinnovo, ai dirigenti appartenenti al ruolo dell’Agenzia. Gli incarichi in scadenza possono essere prorogati, fermo restando che il periodo di permanenza nell’incarico non può essere inferiore a tre anni **(art. 14, comma 2);**
- la durata dell’incarico può essere inferiore a tre anni se coincide con il conseguimento del limite di età per il collocamento a riposo dell’interessato **(art. 40, comma 1, lett. c), n. 1, del Decreto legislativo n. 150/2009).**
- 

**In definitiva, da tutto quanto sopra esposto, risulta evidente che le direzioni provinciali dell’Agenzia delle entrate (ma lo stesso vale per l’Agenzia del territorio e delle dogane) sono uffici di livello dirigenziale ed i relativi dirigenti devono sottoscrivere gli avvisi di accertamento o delegare altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti.**

**In particolare il dirigente dell’Agenzia del Territorio è chiamato ad accettare e validare le iscrizioni ipotecarie, e mancando il suo personale requisito di alta professionalità, sono nulle tutte quelle iscrizioni ipotecarie presentate, in caso di eccezione sollevata.**

**Pertanto, se i dirigenti sono stati nominati in base alle specifiche leggi dichiarate incostituzionali (vedasi lett. A) gli avvisi di accertamento che hanno sottoscritto o le deleghe che hanno conferito sono totalmente illegittimi, in base alla Legge n. 241 del 07 agosto 1990, espressamente richiamata dall’art. 1, comma 2, del succitato Regolamento di amministrazione, e le ipoteche.**

### **C) LEGGE N. 241 DEL 07 AGOSTO 1990.**

La Legge n. 241 del 07 agosto 1990 determina i casi di efficacia ed invalidità dei

provvedimenti amministrativi.

### 1) Nullità assoluta del provvedimento.

**L'art. 21 septies testualmente dispone:**

**“E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.**

**In particolare, si tratta di una nullità assoluta (c.d. inesistenza giuridica), che può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio, come più volte stabilito dalla giurisprudenza (Cass., sent. n. 12104 del 2003).**

Gli avvisi di accertamento firmati (anche su delega) da un dirigente che tale non è, per tutto quanto sopra esposto, rientrano, secondo me, in una delle suddette ipotesi di nullità assoluta:

- perchè l'atto è viziato da un difetto assoluto di attribuzione, in quanto sottoscritto da un non-dirigente;
- **perché gli avvisi non legittimamente sottoscritti rientrano in una ipotesi di nullità espressamente prevista dalla legge (artt. 42, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600 del 29/09/1973, e successive modifiche ed integrazioni, e 56, comma 1, D.P.R. n. 633 del 26/10/1972, e successive modifiche ed integrazioni).**
- **Poichè le richieste di iscrizione di ipoteca rientrano unitamente alle prerogative di avviare accertamenti, altrettanto pregiudizievoli, ed alla medesima stregua di atti sostanziali che vanno ad aggredire il patrimonio del destinatario.**

### 2) Annullabilità del provvedimento.

**L'art. 21 octies, comma 1, testualmente dispone:**

**“E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”.**

In particolare, si tratta di **una nullità relativa**, che deve essere espressamente eccepita dalla parte.

Anche in questo caso, gli avvisi di accertamento illegittimamente firmati devono essere annullati:

- **perché adottati in violazione di legge (artt. 42 e 56 citati);**
- perchè viziati da **incompetenza**, che si verifica quando l'atto amministrativo eccede dalla sfera di attribuzioni riservata all'organo preposto ed è, quindi, **un vizio attinente al soggetto**, soprattutto per quanto riguarda **il grado (c.d. incompetenza per grado).**

## D) GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO.

**L'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600 cit. testualmente dispone:**

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

La stessa disposizione si applica anche ai fini IVA (art. 56, comma 1, D.P.R. n. 633 cit., per l'espresso richiamo alle disposizioni in materia di imposte sui redditi), come più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione (**sentenza n. 10513 del 23 aprile 2008 della Sezione Quinta Civile – Tributaria**).

**L'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600 cit. testualmente dispone:**

**“L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma” (come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera c), numero 2, D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001).**

Di conseguenza, un avviso di accertamento (IVA e II.DD.) **non sottoscritto dal capo**

**dell'ufficio, che deve necessariamente essere un dirigente** (come da Regolamento di amministrazione, di cui alla lett. B), n. 5, del presente articolo), **è nullo** se firmato da un non-dirigente a seguito della sentenza della Corte Costituzionale, perché nominato in base a leggi dichiarate incostituzionali.

**Lo stesso discorso vale nel caso di delega, in quanto se la delega è stata rilasciata da un non-dirigente si rientra sempre in una ipotesi di nullità.**

**In definitiva, se chi ha sottoscritto l'atto non è dirigente perché la sua nomina era illegittima anche l'atto lo sarà e questo vizio di nullità, tassativamente previsto dalla legge, ha effetti meccanici sulla validità degli atti.**

#### **E) LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

**In merito al succitato art. 42, commi 1 e 3, la Corte di Cassazione ha correttamente stabilito i seguenti principi.**

**1)** “La dizione letterale, inequivocabile, della norma rende manifestamente **inaccettabile** la tesi, logicamente principale, della P.A. ricorrente secondo la quale “ai fini della validità dell'accertamento tributario è necessario che sia certa la provenienza dell'atto amministrativo all'ufficio competente essendo indifferente che esso sia sottoscritto dal Capo dell'ufficio o da un soggetto (qualsiasi, comunque) da lui delegato.

Al contrario, sulla base, appunto, della lettera della citata disposizione legislativa, e ribadendo un'enunciazione di principio già ricavabile da Cass., Sez. I civile, sent. n. 6836 del 22/07/1994, deve ritenersi, e statuirsi, che gli accertamenti in discorso sono **nulli** tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano **non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente** o da un impiegato della carriera direttiva (adetto a detto ufficio) **validamente delegato dal reggente di questo.**

Inoltre, la validità della delega a tale sottoposto conferita può essere contestata e verificata in sede giurisdizionale, implicando l'indagine e l'accertamento sul tema un controllo non sull'organizzazione interna della P.A. **ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione” (in tal senso, Cass., Sez. Tributaria, sentenza n. 14195 del 27 ottobre 2000, più volte citata e ripresa in altre sentenze della stessa Corte di Cassazione).**

**2)** “Si osserva che, ai sensi dell'art. 42 cit., commi 1 e 3, l'accertamento è **nullo** se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Su tale premessa, se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare, per il personale appartenente alla nona qualifica funzionale, **fermi i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, comma 1, lett. a) e b) della legge n. 266/1987**, richiamato dall'Amministrazione resistente, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: **il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio** (come la stessa resistente riconosce attraverso l'esplicito richiamo agli ordini di servizio), onde, **in caso di contestazione**, contrariamente a quanto affermato dal giudice a quo, **incombe all'Amministrazione dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega” (in tal senso, Cass. Sez. Tributaria, sentenza n. 14626 del 10 novembre 2000).**

#### **F) LE SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

**CITATE DALLA SENTENZA N. 37/2015  
DELLA CORTE COSTITUZIONALE.**

La Corte Costituzionale, nella più volte citata sentenza n. 37/2015, nel censurare le

leggi che hanno consentito la possibilità di nominare dirigenti senza concorso, ha, giustamente, rilevato che le regole organizzative interne dell’Agenzia delle entrate consentivano la possibilità di ricorrere all’istituto della delega anche a funzionari per l’adozione di atti di competenza dirigenziale e, a tal proposito, cita quattro sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - , che, secondo l’Amministrazione finanziaria, avrebbero sanato l’illegittimità degli avvisi di accertamento.

Il superiore e dirimente rilievo della Corte Costituzionale sta a significare che l’operatività funzionale delle Agenzie delle entrate si poteva salvaguardare con la delega a funzionari non dirigenti, sempre concessa però da dirigenti legittimi, peraltro per un periodo provvisorio, ma non come è stato fatto (e giustamente censurato) nominando direttamente *ex lege* dirigenti senza concorso;

**1) Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – sentenza n. 18515 del 10/06/2010, depositata in cancelleria il 10/08/2010.**

Secondo la succitata sentenza, “**competete al titolare dell’ufficio**, quale organo deputato a svolgerne le funzioni fondamentali, ovvero ad un impiegato della carriera direttiva **da lui delegato** nell’esercizio dei poteri organizzativi dell’ufficio, la funzione di sottoscrivere gli avvisi, con i quali sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti, **indipendentemente dal ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto**, la cui appartenenza esaurisce i propri effetti nell’ambito del rapporto di servizio con l’Amministrazione”.

Della lettura della suddetta sentenza si rileva che:

- è sempre previsto un ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto;
- in ogni caso, il capo dell’ufficio può anche non rivestire la qualifica dirigenziale ma, come più volte precisato, questo deve essere un caso **eccezionale e provvisorio** la cui nomina deve avvenire in base all’istituto della **delega** (come chiarito dalla Corte Costituzionale) **e non in base ad una nomina ex lege senza concorso**. Infatti, è bene più volte precisare e sottolineare che i dirigenti dichiarati illegittimi dalla Corte Costituzionale:
  - sono stati nominati in base alla legge n. 44/2012, con decorrenza dal 29/04/2012, censurata dalla Corte Costituzionale;
  - non c’entra assolutamente il particolare e provvisorio istituto **della delega** che il capo dell’ufficio, **che deve sempre essere un dirigente**, può assegnare ad altri dirigenti o funzionari (come previsto dall’art. 5, comma 6, del Regolamento di amministrazione del 27/12/2012, citato in precedenza, peraltro aggiornato proprio **il 27/12/2012**, dopo la succitata sentenza n. 18515/10, depositata in cancelleria il **10 agosto 2010**).
  - Oltretutto, la succitata sentenza si è limitata a citare soltanto gli artt. 66, 67 e 68 D.Lgs. n. 300/99, già citato, **non tenendo conto dello Statuto del 13/12/2000**, peraltro aggiornato il **21 marzo 2011** (vedi lett. B, n. 4, del presente articolo), cioè dopo il deposito della sentenza avvenuto il **10 agosto 2010**).

**2) Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – T – sentenza n. 17400 del 27/09/2012, depositata in cancelleria l’11/10/2012.**

**La succitata sentenza, correttamente, ha stabilito il seguente principio:**

“Se la sottoscrizione non è quella del capo dell’ufficio ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, **incombe all’Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l’esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza contestuale all’atto della delega del titolare dell’ufficio**. Fermi, infatti, i casi di **sostituzione e reggenza** di cui all’art. 20, comma primo, lett. a) e b), del D.P.R. 08 maggio 1987, n. 266, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: **il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzare essere in concreto riferibile al capo dell’ufficio**” (in tal senso, Cassazione, Sez. 5 – sentenza n. 14626 del 10/11/2000; Sez.

**5 – sentenza n. 14195 del 27/10/2000, in precedenza già citate e commentate).**

Tutte le succitate sentenze distinguono correttamente:

- **la figura del capo dell’ufficio, che deve sempre essere un dirigente, come più volte dimostrato nel presente scritto;**
- **la figura del personale appartenente alla nona qualifica funzionale, istituita dall’art. 2 D.L. n. 9 del 28 gennaio 1986, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 78 del 24 marzo 1986, che soltanto in casi eccezionali e ben documentati può espletare le seguenti funzioni (art. 20 D.P.R. n. 266/1987):**
  - a) sostituzione del dirigente in caso di assenza o impedimento;**
  - b) reggenza dell’ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare (per un caso analogo si rinvia a Cassazione, sentenza n. 8166 del 06/06/2002).**

Di conseguenza, è ulteriormente confermato il principio **che il capo dell’ufficio deve sempre essere un dirigente**, mentre il funzionario della nona qualifica può provvisoriamente **sostituire** il dirigente solo in caso di assenza o impedimento del dirigente o può **reggere** l’ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare e, logicamente, tutte queste situazioni **eccezionali e temporanee devono essere preventivamente documentate dall’Agenzia delle entrate**.

**E’ inevitabile, quindi, affermare che, al di fuori dei casi di sostituzione e reggenza, gli avvisi di accertamento firmati da non dirigenti, illegittimamente nominati *ex lege*, sono totalmente nulli.**

**3) Corte di Cassazione, Sezione Quinta civile, sentenza n. 17044 del 27 aprile 2013, depositata in cancelleria il 10 luglio 2013.**

La nullità dell’avviso di accertamento non legittimamente firmato dal capo dell’ufficio e, ovviamente “in caso di contestazione, **incombe all’amministrazione provare l’esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega (Cass., Trib., 10 novembre 2000 n. 14626)**”. Oltretutto, la citata sentenza richiama la sentenza della Cass. n. 18515/2010, già in precedenza commentata (si rinvia al precedente n. 1).

#### **G) ONERE DELLA PROVA.**

**Nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l’avviso di accertamento, in forza dell’art. 42 D.P.R. n. 600/73 citato, incombe sempre all’Agenzia delle entrate (e delle altre Agenzie) l’onere di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega, legittimamente e contestualmente conferita ed allegata.**

Tale conclusione è effetto diretto dell’espressa previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell’avviso di accertamento.

In tal senso, correttamente, la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, con le seguenti sentenze:

- **n. 17400/12, citata;**
- **n. 14626/00, citata;**
- **n. 14195/00, citata;**
- **n. 14942 del 21/12/2012, depositata in cancelleria il 14 giugno 2013.**

Inoltre, la Corte di Cassazione, con giurisprudenza costante e consolidata, ha precisato che:

“A fronte del mancato assolvimento dell’onere probatorio da parte del soggetto onerato, **il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d’ufficio le prove**, in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall’art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, **perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi)** dell’onere probatorio

principale e vanno esercitati, **al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo**, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte" (Cass., Sezione Quinta Civile Tributaria -, sentenza n. 10513 del 22/02/2008, depositata in cancelleria il 23 aprile 2008).

Si citano, inoltre, le seguenti sentenze della Cassazione sul medesimo principio:

- Sez. 5 – n. 10267 del 16/05/2005;
- Sez. 5 – n. 12262 del 25/05/2007;
- Sez. 5 – n. 2487 del 06/02/2006.

#### H - RUOLI ILLEGITTIMI.

Le stesse contestazioni da fare per gli avvisi di accertamento si possono fare nei confronti dei ruoli che hanno determinato la formazione e notificazione delle cartelle esattoriali.

L'art. 24, comma 1, D.P.R. n. 602 del 29/09/1973, dopo le modifiche intervenute con il D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999, testualmente dispone:

**"L'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce secondo le modalità indicate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del Tesoro, del bilancio e della programmazione economica".**

**Il Decreto Ministeriale n. 321 del 03 settembre 1999 (in G.U. n. 218 del 16 settembre 1999) stabilisce che:**

- **i ruoli sono formati direttamente dall'ente creditore (art. 1, comma 1);**
- **i ruoli formati direttamente dall'ente creditore sono redatti, firmati e consegnati**, mediante trasmissione telematica al Concessionario, in conformità alle specifiche tecniche approvate con il Decreto dirigenziale dell'11 novembre 1999 **(art. 2, comma 1).**

**Di conseguenza, i ruoli devono essere firmati dal dirigente dell'ufficio** (si rinvia sempre al Regolamento di amministrazione, commentato alla lett. b, n. 5), e, pertanto, in questa sede processuale, si propongono le stesse eccezioni di illegittimità da sollevare avverso gli avvisi di accertamento.

Infatti, il ruolo può essere impugnato dinanzi le Commissioni Tributarie unitamente alla cartella di pagamento, entro 60 giorni dalla notifica della stessa ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 **(in tal senso, Cassazione, Sez. Tributaria, sentenze n. 6612 del 26/06/1999 e n. 17351 del 17/11/2003), ovvero più precisamente dalla "conoscenza effettiva".**

Infine, poiché l'illegittimità in questione determina, una **nullità assoluta** (c.d. inesistenza giuridica, si rinvia alla lett. C), n. 1, del presente articolo), **detta inesistenza può essere rilevata d'ufficio dai giudici tributari, in ogni stato e grado del giudizio**, e, costituendo una violazione dei principi fondamentali dell'ordinamento amministrativo e processuale, può persino essere fatta valere con ricorso per Cassazione **(Cassazione, Sezione Civile, sentenza n. 12104 del 2003).**

### 3

#### Nullità per carenza di motivazione e di indicazione del calcolo degli interessi

Lo Statuto del Contribuente L.212/2000 all'art. 7 nonché l'art. 3 della L. 241/90 stabiliscono che ogni atto posto in essere dell'amministrazione deve essere debitamente motivato, in modo da consentire la ricostruzione dell'iter logico Giuridico alla base della pretesa.

Dalla lettura delle cartelle, ipoteche, intimazioni, fermi amministrativi o solleciti di

pagamento, **non è assolutamente comprensibile, come siano stati calcolati gli interessi, in particolare se sulle sanzioni siano stati calcolati gli interessi nonostante sia vietato dalla legge.**

Considerato che in ogni cartella non c'è traccia del calcolo degli interessi, la cartella è nulla per carenza di motivazione.

Qualora il provvedimento impugnato risulti viziato da carenza di motivazione, il giudice tributario adito deve limitarsi ad esprimere una immediata pronuncia di annullamento, senza proseguire ulteriormente l'indagine sull'effettiva sussistenza del debito di imposta e sostituirsi quindi all'Amministrazione finanziaria. (Cass. Sent. n. 11461 del 3 novembre 1995, Cass., SS.UU., 2 aprile 1986, n. 2246), dovendo in tale ipotesi il giudice tributario limitarsi ad una pronuncia d'annullamento (Cass., SS.UU., 26 ottobre 1988, n. 5782).

Ogni Cartella di pagamento, e questa *de quo*, in particolare, non consente affatto di capire in che modo tali interessi vengano calcolati, che aliquota viene applicata e qual è l'iter logico giuridico alla base della pretesa. Tale modus operandi di Equitalia è già stato censurato più volte, **Commissione Tributaria Provinciale di Napoli sentenza n.524/06/2009 depositata il 14/09/2009** nonché dalla **Commissione Tributaria Provinciale di Torino con sentenza n. 64/08/11 depositata il 30/05/2011, Commissione Tributaria Regionale di Torino sentenza n. 92/36/12 depositata il 01/10/2012, Corte di Cassazione sez. Tributaria, sentenza n. 4516 del 21/03/2012 .**

Si segnala per ultima **Cassazione civile , sez. 6, ordinanza 03.09.2013 n° 20211** con la quale i Giudici di Cassazione hanno ritenuto insufficiente la dicitura omesso o carente versamento per carenza di motivazione.

Un'altra sentenza da segnalare **Cassazione Sez. V Tributaria , sentenza n. 24912 del 10/10/2008**, con la quale La Suprema Corte ha stabilito che contrariamente a quanto affermato da Equitalia gli atti esattoriali emessi dal concessionario della riscossione devono essere debitamente motivati alla stessa stregua dell'agenzia delle Entrate.

La questione degli interessi e degli aggi non è una questione da poco ormai è usura di Stato, dal 01/01/2014 gli interessi legali sono pari all'1%, nonostante cio' Equitalia prende il 4,5% di aggio se si paga nei 60 gg e 9% (ridotto a 8%) oltre i 60 gg, ex art. 17 Dlgs 112/99 Saranno pari al 4,5504% su base annua, invece che al 5.0243%, gli interessi di mora per chi paga dopo 60 gg. I nuovi interessi verranno applicati da ottobre 2012, partendo dalla data di notifica fino alla data dell'avvenuto pagamento, così come disposto dall'art 30 del DPR 602/73.

Il tasso degli interessi di mora calcolati per ritardato pagamento è stabilito annualmente da decreto del Ministero delle Finanze sulla base della media dei tassi attivi indicati da Banca d'Italia.

Nel campo fiscale, il rilievo del saggio degli interessi legali rimane determinante ai fini del calcolo di incrementi: ad esempio, in tema di riscossione, la misura degli interessi applicabile ai tributi locali un tempo era fissa (7%) e determinata da singole leggi d'imposta (Dlgs 504/1992 per l' Ici; Dlgs 507/1993 per l'imposta di pubblicità, la tassa occupazione suolo e aree pubbliche e la tassa rifiuti). A partire dalla Finanziaria 2007 (articolo 1 comma 165 Legge n. 296/2006 ) la misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Se l'ente non determina il saggio, si applica l'interesse legale.

Pur desunto da copie degli estratti di ruolo, il monte interessi, sintetico e sommario, si identifica con quanto avrebbe potuto indicare la cartella di pagamento se fosse stata notificata.

## CONCLUSIONI

**Voglia il Collegio della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, per i motivi in questo contesto manifestati ed eccepiti, decidere di accogliere e decidere che :**

- a) Il ruolo non notificato, ergo non portato a conoscenza legale ed effettiva del destinatario mediante la consegna rituale della cartella di pagamento è inesistente;
- b) L'atto opposto, derivante da iscrizione a ruolo non sottoscritto da funzionario dirigente concorsuale è nullo;
- c) La carenza di motivazione, particolarmente riferita alla omissione del calcolo degli interessi, rende nulla la cartella di pagamento, ed in mancanza della quale, l'atto impugnato per essa e per il ruolo, l'estratto.
- d) Sia disposta la pubblica udienza;
- e) Vengano pagate le spese di giudizio di cui all'art. 12 D.Lgs 546 /92, che si quantificano in euro [REDACTED] oltre il rimborso del Contributo Unificato Tributario.

Il presente atto è redatto in cinque esemplari tutti conformi fra loro.

Indice degli allegati:

- estratto portante il ruolo opposto

[REDACTED] SRL  
l'amministratore unico  
[REDACTED]

dott. comm. [REDACTED]

Conferimento di mandato

Io sottoscritto amministratore unico della società [REDACTED] srl, [REDACTED], con ogni più ampia facoltà e mandato, compresa la sottoscrizione e presentazione di ricorsi, istanze e memorie, delego alla mia difesa e rappresentanza con promessa di rato e valido, il difensore dott. comm. [REDACTED] iscritto nell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili di Latina al n. [REDACTED], e presso il suo studio mi domicilio in [REDACTED].  
in fede,

[REDACTED] SRL  
l'amministratore unico  
[REDACTED]

# Gli atti impugnabili

## Articolo 19

### Atti impugnabili e oggetto del ricorso

*In vigore dal 02/03/2012*

*Modificato da: Decreto-legge del 02/03/2012 n. 16 Articolo 12*

1. Il ricorso puo' essere proposto avverso:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilita' davanti alle commissioni tributarie.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonche' delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili puo' essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

## **Articolo 21**

### **Termine per la proposizione del ricorso.**

*In vigore dal 30/08/1993*

*Modificato da: Decreto-legge del 30/08/1993 n. 331 Articolo 69*

1. Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilita' entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.
2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), puo' essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non e' prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non puo' essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si e' verificato il presupposto per la restituzione.

## **Articolo 22**

### **Costituzione in giudizio del ricorrente**

*in vigore dal 17/09/2011*

*Modificato da: Decreto-legge del 13/08/2011 n. 138 Articolo 2*

1. Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilita' deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso.
2. L'inammissibilita' del ricorso e' rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce a norma dell'articolo seguente.
3. In caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformita' dell'atto depositato a quello consegnato o spedito e' attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della commissione non e' conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso e' proposto, il ricorso e' inammissibile e si applica il comma precedente.
4. Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che

produce, in originale o fotocopia.

5. Ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi.

## Articolo 17 bis

### Il reclamo e la mediazione

*In vigore dal 01/01/2014*

Ai sensi dell'art. 39, comma 11 decreto-legge 6 luglio 2011 n. 98 le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1 aprile 2012.

*Modificato da: Legge del 27/12/2013 n. 147 Articolo 1*

1. Per le controversie **di valore non superiore a ventimila euro**, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso e' tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed e' esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.
2. La presentazione del reclamo e' condizione di procedibilita' del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, puo' eccepire l'improcedibilita' del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilita', rinvia la trattazione per consentire la mediazione.
3. Il valore di cui al comma 1 e' determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.
4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.
5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.
6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.
7. Il reclamo puo' contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.
8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, ne' l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilita' della pretesa e al principio di economicita' dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile e'

riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.

9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.

9-bis. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilita' di cui al comma 2.

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente e' condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, puo' compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

(1) Con sentenza depositata il 16.04.2014 n. 98 (G.U. n. 18 del 23.04.2014) la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimita' costituzionale, in relazione all'art. 24 Cost., dell'art.17 bis, comma 2 del DLG n. 546/92 nella parte in cui richiede il previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo a pena di inammissibilita' del ricorso giurisdizionale.

## Strumenti deflattivi del contenzioso

### L'autotutela

**Legge del 07/08/2015 n. 124**

#### **Articolo 6**

*In vigore dal 28/08/2015*

1. Alla legge 7 agosto 1990, n. 241, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 19, i commi 3 e 4 sono sostituiti dai seguenti:

«3. L'amministrazione competente, in caso di accertata carenza dei requisiti e dei presupposti di cui al comma 1, nel termine di sessanta giorni dal ricevimento della segnalazione di cui al medesimo comma, adotta motivati provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attivita' e di rimozione degli eventuali effetti dannosi di essa. Qualora sia possibile conformare l'attivita' intrapresa e i suoi effetti alla normativa vigente, l'amministrazione competente, con atto motivato, invita il privato a provvedere, disponendo la sospensione dell'attivita' intrapresa e prescrivendo le misure necessarie con la fissazione di un termine non inferiore a trenta giorni per l'adozione di queste ultime. In difetto di adozione delle misure stesse, decorso

il suddetto termine, l'attività si intende vietata.

4. Decorso il termine per l'adozione dei provvedimenti di cui al comma 3, primo periodo, ovvero di cui al comma 6-bis, l'amministrazione competente adotta comunque i provvedimenti previsti dal medesimo comma 3 in presenza delle condizioni previste dall'articolo 21-nonies»;

b) all'articolo 21:

1) al comma 1, la parola: «denuncia» è sostituita dalla seguente: «segnalazione»;

2) il comma 2 è abrogato;

c) all'articolo 21-quater, comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «La sospensione non può comunque essere disposta o perdurare oltre i termini per l'esercizio del potere di annullamento di cui all'articolo 21-nonies.»;

d) all'articolo 21-nonies:

1) al comma 1, dopo le parole: «entro un termine ragionevole» sono inserite le seguenti: «, comunque non superiore a diciotto mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20,»;

2) dopo il comma 2 è aggiunto il seguente:

«2-bis. I provvedimenti amministrativi conseguiti sulla base di false rappresentazioni dei fatti o di dichiarazioni sostitutive di certificazione e dell'atto di notorietà false o mendaci per effetto di condotte costituenti reato, accertate con sentenza passata in giudicato, possono essere annullati dall'amministrazione anche dopo la scadenza del termine di diciotto mesi di cui al comma 1, fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali nonché delle sanzioni previste dal capo VI del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445».

## L'Adesione all'accertamento

L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.

Si tratta, sostanzialmente, di un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale.

**CHI È  
AMMESSO**

**TUTTI I CONTRIBUENTI**  
**persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti, sostituti d'imposta**

LE IMPOSTE DEFINIBILI	LE PRINCIPALI IMPOSTE DIRETTE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Irpef</li> <li>• Ires</li> <li>• Irap</li> <li>• Imposte sostitutive sulla rivalutazione dei beni delle imprese</li> <li>• Imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione</li> </ul>
	LE PRINCIPALI IMPOSTE INDIRETTE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva</li> <li>• Imposta sulle successioni e sulle donazioni</li> <li>• Imposta di registro</li> <li>• Imposta ipotecaria e catastale</li> <li>• Invim ordinaria e decennale</li> <li>• Imposta sostitutiva dell'Invim</li> <li>• Imposta sostitutiva sulle operazioni di credito</li> <li>• Imposta erariale di trascrizione e addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione</li> <li>• Imposta provinciale sull'immatricolazione di nuovi veicoli</li> </ul>
QUANDO SI PROPONE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dopo aver ricevuto un avviso di accertamento</li> <li>• dopo un controllo eseguito dall'ufficio o dalla Guardia di Finanza (accesso, ispezione, verifica)</li> </ul>	

## I vantaggi dell'adesione

L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

Inoltre, per i fatti accertati, perseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'effetto "premiale" si concretizza nell'abbattimento fino a un terzo delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie.

## Il procedimento

### Iniziativa d'ufficio

L'ufficio, tramite un invito a comparire, può invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento.

L'invito a comparire ha carattere unicamente informativo e in esso sono indicati i periodi

d'imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo dell'appuntamento, nonché gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento.

Se il contribuente non aderisce all'invito a comparire non potrà in seguito ricorrere a questo istituto per gli stessi elementi e per i periodi d'imposta indicati nell'invito.

### **Richiesta del contribuente**

Il contribuente stesso può avviare la procedura presentando una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione.

La domanda può essere presentata all'ufficio competente:

- prima di aver ricevuto la notifica di un atto di accertamento non preceduto da un invito a comparire;
- dopo aver ricevuto la notifica di un atto impositivo non preceduto da invito a comparire, ma solo fino al momento in cui non scadono i termini per la proposizione dell'eventuale ricorso.

La domanda di adesione, corredata di tutte le informazioni anagrafiche e di ogni possibile recapito anche telefonico, deve essere presentata – prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale – all'ufficio che lo ha emesso entro 60 giorni dalla notifica dell'atto mediante consegna diretta o a mezzo posta.

Nel caso di invio dell'istanza per posta ordinaria vale la data di arrivo all'ufficio, mentre vale la data di spedizione se inviata mediante plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, l'ufficio formula al contribuente, anche telefonicamente, l'invito a comparire.

Il contribuente può avviare il procedimento anche quando nei suoi confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che da parte della Guardia di Finanza, che si sono conclusi con un processo verbale di constatazione. In questo caso l'ufficio lo inviterà, però, solo se lo ritiene opportuno.

### **Perfezionamento dell'adesione**

Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il contribuente può farsi rappresentare o assistere da un procuratore.

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti. L'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso. Solo così, infatti, si può ritenere definito il rapporto tributario.

Se non si raggiunge un accordo, il contribuente può sempre presentare ricorso al giudice

tributario contro l'atto già emesso (o che sarà in seguito emesso) dall'ufficio.

Dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione i termini restano sospesi per un periodo di 90 giorni, sia per un eventuale ricorso, sia per il pagamento delle imposte accertate. Anche l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate dall'ufficio è effettuata, ricorrendone i presupposti, dopo la scadenza del termine di sospensione. Al termine di questo arco di tempo il contribuente se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione può impugnare l'atto ricevuto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

### **Versamento delle somme dovute**

Il versamento delle somme dovute può essere effettuato, a seconda del tipo di imposta, tramite i modelli di versamento F24 o F23.

Il contribuente può scegliere di effettuare il pagamento:

- in **unica soluzione**, entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto;
- in **forma rateale** in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo (12 rate trimestrali se le somme dovute superano 51.645,69 euro), delle quali la prima da versare entro il termine di 20 giorni dalla redazione dell'atto.

Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione.

Entro i 10 giorni successivi al pagamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza.

Il mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 471/1997, applicata in misura doppia (60%), sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Per il versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione il contribuente può effettuare la compensazione con eventuali crediti d'imposta vantati, sempre che gli importi a debito siano da versare con il modello F24 (non è infatti possibile compensare i debiti che devono essere pagati con il modello F23).

## **La conciliazione**

La conciliazione giudiziale è il mezzo attraverso il quale si può chiudere un contenzioso aperto con il fisco.

Si applica a tutte le controversie per le quali hanno giurisdizione le Commissioni tributarie

provinciali e non oltre la prima udienza.

Può essere proposta:

- dalla Commissione tributaria provinciale che, d'ufficio, può prospettare alle parti il tentativo di conciliazione;
- dalle parti stesse (contribuente, ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, Ente locale, agente della riscossione).

Il tentativo di conciliazione comunque non è vincolante. Infatti, se il contribuente nel tentare l'accordo non lo raggiunge, può sempre proseguire con il contenzioso.

#### **Attenzione:**

Per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, la mediazione è alternativa alla conciliazione giudiziale. In base al comma 1 dell'articolo 17-bis del Dlgs 546/1992, infatti, nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza ovvero di mancata conclusione della mediazione "*è esclusa la conciliazione giudiziale*".

#### **Come si svolge il procedimento**

La conciliazione giudiziale può essere realizzata sia "in udienza" che "fuori udienza".

La **conciliazione in udienza** può essere avviata su iniziativa delle parti o dello stesso giudice. In particolare, si può verificare uno dei seguenti casi:

- il contribuente o l'ufficio, con una domanda di discussione in pubblica udienza depositata presso la segreteria della Commissione e notificata alla controparte entro i 10 giorni precedenti la trattazione, può chiedere di conciliare in tutto o in parte la controversia;
- l'ufficio, dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione e prima che questa si sia svolta, può depositare una proposta scritta già concordata con il ricorrente;
- il giudice tributario, con intervento autonomo, può invitare le parti a conciliare la controversia.

Se si raggiunge l'accordo, viene redatto un verbale, in udienza, contenente i termini della conciliazione e la liquidazione delle somme dovute.

La **conciliazione fuori udienza** viene formalmente avviata dopo che è intervenuto l'accordo tra l'ufficio e il contribuente sulle condizioni alle quali si può chiudere la controversia.

In questa ipotesi, lo stesso ufficio, prima della fissazione della data di trattazione, provvede a depositare presso la segreteria della Commissione una proposta di conciliazione con l'indicazione dei contenuti dell'accordo. Se l'accordo viene confermato, il Presidente della Commissione dichiara, con decreto, l'estinzione del giudizio.

#### **I vantaggi della conciliazione**

La conciliazione giudiziale permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative del 60%

#### **Come versare le somme dovute**

Il versamento delle somme dovute per la conciliazione delle controversie tributarie deve essere effettuato:

- con modello F24 per le imposte dirette, per l'Irap, per le imposte sostitutive e per l'Iva;
- con modello F23 per le altre imposte indirette.

Nei modelli di pagamento devono essere indicati gli appositi codici tributo reperibili sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nonché il codice atto relativo all'istituto conciliativo a cui si è aderito.

Per le imposte dirette, l'Irap, le imposte sostitutive e l'Iva è consentito effettuare, mediante il modello F24, la compensazione di tutte le somme dovute per effetto della conciliazione giudiziale con i crediti d'imposta spettanti dal contribuente.

Non è possibile compensare, invece, le imposte dovute per effetto della conciliazione giudiziale che si versano con il modello F23.

**Attenzione:** il DL 35/2013 ha introdotto la possibilità per il contribuente di utilizzare i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni pubbliche indicate all'articolo 1, comma 2, del DLgs 165/2001, per somministrazioni, forniture e appalti, per compensare le somme dovute a seguito di accertamento con adesione, adesione all'invito al contraddittorio o al processo verbale di constatazione, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni, conciliazione giudiziale e mediazione ([modalità attuative](#)).

Il pagamento va fatto:

- in **unica soluzione**, entro 20 giorni dalla data del verbale (conciliazione in udienza) o della comunicazione del decreto del Presidente della Commissione (conciliazione fuori udienza);
- in **forma rateale**, in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo, o in un massimo di 12 rate trimestrali, se le somme dovute superano 50.000 euro.

La prima delle rate deve essere versata entro il termine di 20 giorni dalla data del processo verbale o della comunicazione del decreto presidenziale.

Gli interessi sulle rate sono calcolati dal giorno successivo a quello del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio, e fino alla scadenza di ciascuna rata.

Il contribuente deve consegnare all'ufficio una copia dell'attestazione del versamento.

Il mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 471/1997, applicata in misura doppia (60%), sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.