



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Latina

# L'ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE ED IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Corso di primo livello

## Università La Sapienza

Facoltà di Economia

Latina, 8, 15 e 22 settembre 2015

RELATORE  
ED AUTORE DELLE DISPENSE

**Romeo Romei**

CORRELATORE **Renato Grassucci**

Con gli interventi di **Nicola Forte**

# Accertamento e contenzioso tributario

corso formativo di primo livello

<p>1' giornata 8 settembre 2015</p>	<h2 style="text-align: center;">L'AVVISO DI ACCERTAMENTO</h2> <p><b>Tipologie dell'accertamento</b></p> <p style="text-align: center;">DPR 600 /73</p> <p style="text-align: center;"><u>art. 38 ( persone fisiche )</u> <u>art. 39 ( in base a scritture contabili )</u> <u>art. 40 ( Persone giuridiche )</u></p> <p style="text-align: center;">DPR 917 /86 <u>art. 68 ( plusvalenze )</u></p> <p><b>Requisiti e termini</b></p> <p style="text-align: center;">DPR 600 /73 <u>art. 42 ( requisiti )</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- ( essenziali )</li><li>- ( poteri di firma e di delega )</li></ul> <p style="text-align: center;"><u>art. 43 ( termini a pena di decadenza )</u></p>
<p>2' giornata 15 settembre 2015</p>	<h2 style="text-align: center;">LE NOTIFICAZIONI</h2> <p style="text-align: center;">DPR 600 /73 <u>art. 60 ( Avviso di accertamento - norma tributaria )</u></p> <p style="text-align: center;">DPR 602 /73 <u>art. 25 La cartella di pagamento</u></p> <p style="text-align: center;"><u>Codice di Procedura Civile / artt. 137 e segg. -</u></p>
<p>3' giornata 22 settembre 2015</p>	<h2 style="text-align: center;">GIURISDIZIONI ED IMPUGNAZIONI</h2> <p><u>art. 2 – oggetto della giurisdizione</u> <u>art. 12 – assistenza tecnica</u> <u>art. 14 – Litisconsorzio</u> <u>art. 18 – Il ricorso</u> <u>art. 19 – Gli atti impugnabili</u> <u>art. 17 bis – Reclamo mediazione</u> <u>art. 21 / 22 – termine di proposizione e costituzione</u> <u>La trattazione del ricorso in generale</u></p> <h2 style="text-align: center;">STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO</h2> <p><b>L'autotutela</b></p> <p style="text-align: center;">Parziale deroga al potere giurisdizionale ex art. 2907 art. 2-quater del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, nella l. 30 novembre 1994, n. 656 e d.m. 11.02.1997</p> <p><b>L'Adesione</b></p> <p style="text-align: center;"><u>art. 5, 6 e 12 D.Lgs. n. 218/97</u></p> <p><b>La conciliazione</b></p> <p style="text-align: center;"><u>art. 48 – D.Lgs 546 /92</u></p>

# L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

## norme per tipologia soggettiva ed oggettiva

<p align="center"><b>Art. 38</b> <b>persone fisiche</b></p>	<p align="center"><b>Art. 39</b></p>	<p align="center"><b>Art. 40</b> <b>Persone giuridiche</b></p>
<p align="center"><b>Accertamento sintetico</b></p> <p align="center"><i>In vigore dal 31/05/2010</i> <i>Modificato da: Decreto-legge del</i> <i><u>31/05/2010</u> n. 78 Articolo 22</i></p> <p>L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.</p> <p>La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale su redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'<a href="#">art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597</a>.</p> <p>L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'<a href="#">art. 39</a>, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.</p> <p>L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta</p>	<p align="center"><b>Redditi determinati in base a scritture contabili</b></p> <p align="center"><i>In vigore dal 29/04/2012</i> <i>Modificato da: Decreto-legge del</i> <i><u>02/03/2012</u> n. 16 Articolo 8</i></p> <p>Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:</p> <p>a) <u>se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;</u></p> <p>b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del <a href="#">titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi</a>, di cui al <a href="#">decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917</a>, e successive modificazioni;</p> <p>c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;</p> <p>d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle</p>	<p align="center"><b>Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche.</b></p> <p align="center"><i>In vigore dal 01/01/1974</i></p> <p>Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche si procede con unico atto agli effetti di tale imposta e dell'imposta locale sui redditi, con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari. Per quanto concerne il reddito complessivo imponibile si applicano le disposizioni dell'articolo 39 relative al reddito d'impresa, con riferimento al bilancio o rendiconto e se del caso ai prospetti di cui all'art. 5 e tenendo presenti, ai fini della lettera b) del secondo comma dell'art. 39, anche le disposizioni del <a href="#">decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598</a>, concernenti la determinazione del reddito complessivo imponibile.</p> <p>Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'<a href="#">art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597</a>, si procede con unico atto ai fini <b>dell'imposta locale sui redditi</b> dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati. Si applicano le disposizioni del primo comma del presente articolo o quelle dell'art. 38 secondo che si tratti di società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate ovvero di società semplici o di società o</p>

<p>alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.</p> <p><u>La determinazione sintetica</u> puo' essere altresì fondata <u>sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacita' contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti</u>, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale (1). In tale caso e' fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.</p> <p>La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi e' ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato. L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo <u>ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento</u> e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'<a href="#">articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218</a>.</p> <p>Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'<a href="#">articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917</a>; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.</p> <p><b>D.M. 24 dicembre 2012</b> recante: "Contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacita' contributiva sulla base dei quali puo' essere fondata la determinazione sintetica del reddito", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 4.01.2013 n. 3.</p>	<p>registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate e' desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.</p> <p>In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:</p> <p>a) quando il reddito d'impresa non e' stato indicato nella dichiarazione;</p> <p>b) (lettera abrogata);</p> <p>c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;</p> <p>d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto;</p> <p>d-bis) quando il contribuente non ha</p>	<p>associazioni equiparate.</p>
--	---	---------------------------------

I testi normativi sono tratti da CERDEF, pagine a cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze, e rappresentano l'ultima versione aggiornata. Purtroppo i testi presentano anacronismi e refusi, che verosimilmente sono contenuti nella norma e non nella stampa.

dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'[articolo 51, secondo comma, numeri 3\) e 4\), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#);

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilita' degli studi di settore non sussistenti, nonche' di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione (1).

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli articoli 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, e' determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

(1) Le disposizioni contenute nella presente lettera **si applicano agli accertamenti notificati a partire dalla data del 2 marzo 2012**, data di entrata in vigore del [decreto-legge n. 16 del 2012](#) che con l'art. 8 ha cosi' sostituito la presente lettera. Per gli accertamenti notificati in precedenza continua ad applicarsi quanto revisto dalla previgente lettera d-ter) del presente articolo 39.

# Testo unico delle imposte sui redditi

del 22/12/1986 n. 917

## Articolo 67

### Redditi diversi.

*In vigore dal 13/05/2012*

*Modificato da: Decreto legislativo del 16/04/2012 n. 47 Articolo 4*

**1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da societa' in nome collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualita' di lavoratore dipendente:**

**a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;**

**b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unita' immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonche', in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante;**

c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle societa' di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonche' la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione e' determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorche' nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo

44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;

2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto;

3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico;

c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47;

c-ter) le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente;

c-quater) i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i predetti rapporti;

c-quinquies) le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;

d) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse

organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilita' o dalla sorte nonche' quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;

e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;

f) i redditi di beni immobili situati all'estero;

g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53;

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

h-bis) le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58;

h-ter) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore;

i) i redditi derivanti da attivita' commerciali non esercitate abitualmente;

l) i redditi derivanti da attivita' di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

m) le indennita' di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalita' dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attivita' sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalita' sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di societa' e associazioni sportive dilettantistiche;

n) le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti.

1-bis. Agli effetti dell'applicazione delle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1, si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, gli strumenti finanziari, i contratti, i certificati e diritti, nonche' le valute ed i metalli preziosi acquisiti in data piu' recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti di cui alla lettera c-quater) si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti od acquisiti in data piu' recente.

1-ter. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti

complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire per almeno sette giorni lavorativi continui.

1-quater. Fra le plusvalenze e i redditi di cui alle lettere c-ter), c-quater) e c-quinquies) si comprendono anche quelli realizzati mediante rimborso o chiusura delle attività finanziarie o dei rapporti ivi indicati, sottoscritti all'emissione o comunque non acquistati da terzi per effetto di cessione a titolo oneroso. Fra le plusvalenze di cui alla lettera c-ter) si comprendono anche quelle di rimborso delle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio realizzate mediante conversione di quote o azioni da un comparto ad altro comparto del medesimo organismo di investimento collettivo

## Articolo 68

### Plusvalenze. (ex art.82)

*In vigore dal 22/08/2008*

*Modificato da: Decreto-legge del 06/08/2008 n. 112 Articolo 3*

**1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.** Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

**2. Per i terreni di cui alla lettera a) comma 1 dell'articolo 67 acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore.** Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione. **Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 e' costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonche' dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili.**

Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonche' dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.

**3. Le plusvalenze di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, diverse da quelle di cui al comma 4 del presente articolo, per il 40 per cento del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze l'eccedenza e' riportata in deduzione, fino a concorrenza del 40 per cento dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.**

**4. Le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati**

con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, nonché le plusvalenze di cui alle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), emessi o stipulati da società residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, salvo la dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dello stesso articolo 167, del rispetto delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 87, concorrono a formare il reddito per il loro intero ammontare. La disposizione del periodo precedente non si applica alle partecipazioni, ai titoli e agli strumenti finanziari di cui alla citata lettera c-bis), del comma 1, dell'articolo 67, emessi da società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati. Le plusvalenze di cui ai periodi precedenti sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze l'eccedenza è riportata in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

5. Le plusvalenze di cui alle lettere c-bis), diverse da quelle di cui al comma 4, e c-ter) del comma 1 dell'articolo 67 sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze, nonché ai redditi ed alle perdite di cui alla lettera c-quater) e alle plusvalenze ed altri proventi di cui alla lettera c-quinquies) del comma 1 dello stesso articolo 67; se l'ammontare complessivo delle minusvalenze e delle perdite è superiore all'ammontare complessivo delle plusvalenze e degli altri redditi, l'eccedenza può essere portata in deduzione, fino a concorrenza, dalle plusvalenze e dagli altri redditi dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze e le perdite sono state realizzate.

6. Le plusvalenze indicate nelle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma od il valore normale dei beni rimborsati ed il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi. Nel caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonché, per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione. Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante. Per le azioni, quote o altre partecipazioni acquisite sulla base di aumento gratuito del capitale il costo unitario è determinato ripartendo il costo originario sul numero complessivo delle azioni, quote o partecipazioni di compendio. Per le partecipazioni nelle società indicate dall'articolo 5, il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio. Per le valute estere cedute a termine si assume come costo il valore della valuta al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione. Il costo o valore di acquisto è documentato a cura del contribuente. Per le valute estere prelevate da depositi e conti correnti, in mancanza della documentazione del costo, si assume come costo il valore della valuta al minore dei cambi mensili accertati ai sensi dell'articolo 110, comma 9, nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è realizzata. Le minusvalenze sono determinate con gli stessi criteri stabiliti per le plusvalenze.

6-bis. Le plusvalenze di cui alle lettere c) e c-bis) del comma 1, dell'articolo 67 derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale in società di cui all'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti ad

esse equiparati, e all'articolo 73, comma 1, lettera a), costituite da non piu' di sette anni, possedute da almeno tre anni, ovvero dalla cessione degli strumenti finanziari e dei contratti indicati nelle disposizioni di cui alle lettere c) e c-bis) relativi alle medesime societa', rispettivamente posseduti e stipulati da almeno tre anni, non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti qualora e nella misura in cui, entro due anni dal loro conseguimento, siano reinvestite in societa' di cui all'articolo 5 e all'articolo 73, comma 1, lettera a), che svolgono la medesima attivita', mediante la sottoscrizione del capitale sociale o l'acquisto di partecipazioni al capitale delle medesime, sempreche' si tratti di societa' costituite da non piu' di tre anni.

6-ter. L'importo dell'esenzione prevista dal comma 6-bis non puo' in ogni caso eccedere il quintuplo del costo sostenuto dalla societa' le cui partecipazioni sono oggetto di cessione, nei cinque anni anteriori alla cessione, per l'acquisizione o la realizzazione di beni materiali ammortizzabili, diversi dagli immobili, e di beni immateriali ammortizzabili, nonche' per spese di ricerca e sviluppo.

7. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze:

a) dal corrispettivo percepito o dalla somma rimborsata, nonche' dal costo o valore di acquisto si scomputano i redditi di capitale maturati ma non riscossi, diversi da quelli derivanti dalla partecipazione in societa' ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle societa' e dagli utili relativi ai titoli ed agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b);

b) qualora vengano superate le percentuali di diritti di voto o di partecipazione indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, i corrispettivi percepiti anteriormente al periodo d'imposta nel quale si e' verificato il superamento delle percentuali si considerano percepiti in tale periodo;

c) per le valute estere prelevate da depositi e conti correnti si assume come corrispettivo il valore normale della valuta alla data di effettuazione del prelievo;

d) per le cessioni di metalli preziosi, in mancanza della documentazione del costo di acquisto, le plusvalenze sono determinate in misura pari al 25 per cento del corrispettivo della cessione;

e) per le cessioni a titolo oneroso poste in essere in dipendenza dei rapporti indicati nella lettera c-quater), del comma 1 dell'articolo 67, il corrispettivo e' costituito dal prezzo di cessione, eventualmente aumentato o diminuito dei premi pagati o riscossi su opzioni;

f) nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza e' determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta.

8. I redditi di cui alla lettera c-quater) del comma 1 dell'articolo 67, sono costituiti dalla somma algebrica dei differenziali positivi o negativi, nonche' degli altri proventi od oneri, percepiti o sostenuti, in relazione a ciascuno dei rapporti ivi indicati. Per la determinazione delle plusvalenze, minusvalenze e degli altri redditi derivanti da tali rapporti si applicano i commi 6 e 7. I premi pagati e riscossi su opzioni, salvo che l'opzione non sia stata chiusa anticipatamente o ceduta, concorrono a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui l'opzione e' esercitata ovvero scade il termine stabilito per il suo esercizio. Qualora a seguito dell'esercizio dell'opzione siano cedute le attivita' di cui alle lettere c), c-bis) o c-ter), dell'articolo 67, i premi pagati o riscossi concorrono alla determinazione delle plusvalenze o minusvalenze, ai sensi della lettera e) del comma 7. Le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di merci non concorrono a formare il reddito, anche se la cessione e' posta in essere in dipendenza dei rapporti indicati nella lettera c-quater) del comma 1 dell'articolo 67.

9. Le plusvalenze e gli altri proventi di cui alla lettera c-quinquies) del comma 1 dell'articolo 67, sono costituiti dalla differenza positiva tra

i corrispettivi percepiti ovvero le somme od il valore normale dei beni rimborsati ed i corrispettivi pagati ovvero le somme corrisposte, aumentate di ogni onere inerente alla loro produzione, con esclusione degli interessi passivi. Dal corrispettivo percepito e dalla somma rimborsata si scomputano i redditi di capitale derivanti dal rapporto ceduto maturati ma non riscossi nonché i redditi di capitale maturati a favore del creditore originario ma non riscossi. Si applicano le disposizioni della lettera f) del comma 7.

## Requisiti essenziali dell'atto e termini di decadenza dell'azione di accertamento

<b>Articolo 42</b> <b>Avviso di accertamento</b>	<b>Articolo 43</b> <b>Termine per l'accertamento</b>
<p data-bbox="411 842 686 871"><i>In vigore dal 20/03/2001</i></p> <p data-bbox="220 916 823 981"><i>Modificato da: Decreto legislativo del 26/01/2001 n. 32 Articolo 1</i></p> <p data-bbox="220 1028 847 1207">Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi <b>sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.</b></p> <p data-bbox="220 1240 876 1906">L'avviso di accertamento <b>deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate</b>, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e <b>deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato</b> e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, <b>con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni.</b> Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.</p> <p data-bbox="357 1944 743 2024"><b><u>L'accertamento e' nullo se l'avviso</u></b></p>	<p data-bbox="1066 842 1340 871"><i>In vigore dal 04/07/2006</i></p> <p data-bbox="901 916 1473 981"><i>Modificato da: Decreto-legge del 04/07/2006 n. 223 Articolo 37</i></p> <p data-bbox="901 1028 1506 1093">Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, <b><u>a pena di decadenza,</u></b></p> <p data-bbox="938 1131 1469 1272"><b>entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui e' stata presentata la dichiarazione.</b></p> <p data-bbox="901 1312 1506 1527">Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento puo' essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.</p> <p data-bbox="901 1563 1490 1816">In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal <a href="#">decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74</a>, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui e' stata commessa la violazione.</p> <p data-bbox="901 1852 1506 2024">Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento puo' essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi</p>

- non reca la sottoscrizione,
  - le indicazioni,
  - la motivazione di cui al presente articolo
- e ad esso non e' allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.

elementi.

Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, **a pena di nullita'**, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.

Esempio di

### **Avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 38 per la presunta realizzazione di una plusvalenza ex art. 68 DPR 917 /86**



avviso accertamento  
di plusvalenza.pdf

Esempio di

### **Avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 39 per azienda soggetta a scritture contabili**



accertamento in  
base a scritture conta

Esempio di

### **Avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 40 per persone giuridiche**



XY immobiliare  
SRL.pdf

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA  
E DELLE FINANZE

Visti i commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dall'art. 22, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, introdotto con la finalita' di adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo piu' efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio;

Visto che i commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si rendono applicabili agli accertamenti relativi ai redditi degli anni d'imposta 2009 e successivi;

Visto, in particolare, il quinto comma dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale prevede che la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche puo' essere fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacita' contributiva e che detto contenuto sia individuato, mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale;

Ritenuta la necessita' di stabilire il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacita' contributiva sulla base dei quali puo' essere fondata la determinazione sintetica del reddito o del maggior reddito complessivo delle persone fisiche;

Decreta:

Art. 1

Elementi di spesa indicativi di capacita' contributiva  
e contenuto induttivo

1. Con il presente decreto e' individuato il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacita' contributiva sulla base del quale, ai sensi del quinto comma dell'art. 38, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, puo' essere fondata la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche.

2. Ai fini del presente decreto, per elemento indicativo di capacita' contributiva si intende la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento. L'elenco degli elementi di cui al periodo precedente e' indicato nella tabella A che fa parte integrante del presente

decreto.

3. Il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacita' contributiva, indicato nella tabella A, e' determinato tenendo conto della spesa media, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente; tale contenuto induttivo corrisponde alla spesa media risultante dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie compresa nel Programma statistico nazionale, ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 6 settembre 1989, n. 322, effettuata su campioni significativi di contribuenti appartenenti ad undici tipologie di nuclei familiari distribuite nelle cinque aree territoriali in cui e' suddiviso il territorio nazionale. Le tipologie di nuclei familiari considerate sono indicate nella tabella B, che fa parte integrante del presente decreto.

4. Il contenuto induttivo degli elementi di capacita' contributiva indicati nella tabella A e', altresì, determinato considerando le risultanze di analisi e studi socio economici, anche di settore.

5. Fatto salvo quanto previsto dall'art. 4 del presente decreto, ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, in presenza di spese indicate nella tabella A, si considera l'ammontare piu' elevato tra quello disponibile o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria e quello determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto nazionale di statistica o da analisi e studi socio economici, anche di settore.

6. Ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, resta ferma la facolta' dell'Agenzia delle entrate di utilizzare, altresì:

- elementi di capacita' contributiva diversi da quelli riportati nella tabella A, qualora siano disponibili dati relativi alla spesa sostenuta per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento;
- quota di risparmio riscontrata, formatasi nell'anno.

## Gerarchia delle fonti e delle Leggi

In relazione alle diverse categorie le fonti hanno efficacia normativa differente: esse infatti sono disposte secondo una scala gerarchica. Tale rapporto di gerarchia implica che la norma di grado inferiore non possa mai modificare o abrogare la norma di grado superiore; quest'ultima invece può sempre modificare o abrogare la norma di grado inferiore. Le norme di pari grado possono modificarsi reciprocamente in base al criterio cronologico, per cui la norma successiva nel tempo può modificare o abrogare la norma anteriore di pari grado. In relazione all'autorità che le emana le fonti si distinguono in statali e non statali; tutte prendono il nome di fonti-atti, in quanto sono costituite da manifestazioni di volontà espresse da organi dello Stato e di regola sono formulate in un testo normativo scritto. Esistono però anche le fonti-fatti, che consistono in comportamenti oggettivi o in atti di produzione giuridica esterni all'ordinamento dello Stato. Esse sono: la **consuetudine**, o uso; le norme di diritto internazionale; gli accordi internazionali.

### La gerarchia

a) *Costituzione e leggi costituzionali*: la prima è la legge fondamentale dello Stato; contiene le norme e i principi generali relativi all'ordinamento della Repubblica e al funzionamento degli organi dello Stato, nonché le norme

riguardanti i diritti e i doveri fondamentali dei cittadini. La preminenza formale delle norme costituzionali si traduce in un limite posto alle leggi ordinarie, le quali devono rispettarne i principi. Tale limite è garantito attraverso il controllo della Corte costituzionale, la quale ha il compito di giudicare sulla legittimità costituzionale delle leggi, cioè sulla loro conformità ai principi della Costituzione. Per quanto riguarda le leggi costituzionali è da rilevare che la nostra Costituzione è caratterizzata dal criterio della rigidità, per cui le modifiche alle norme in essa contenute possono verificarsi solamente per mezzo di leggi di revisione della Costituzione, per le quali è previsto un particolare **procedimento** legislativo, cosiddetto **aggravato**, al fine di consentire una maggiore riflessione sulle scelte da effettuarsi, da parte dei membri del Parlamento

*b) leggi ordinarie:* sono approvate secondo le procedure previste dalla Costituzione. Le leggi rappresentano l'espressione della funzione legislativa che la Costituzione attribuisce collettivamente alle due Camere

*c) decreti legge* del governo: la Costituzione prevede che, in casi straordinari di necessità e urgenza, il governo possa adottare, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, ma il giorno stesso deve presentarli per la conversione alle Camere, che anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro 5 giorni. I decreti legge hanno valore e forza di legge per 60 giorni. Decadono e perdono efficacia sin dall'inizio se il Parlamento non li converte in legge entro tale termine

*d) decreti legislativi* (o leggi delegate): vengono emanati dal governo sulla base di una apposita legge delle Camere, denominata legge delegata (o legge-delega). Generalmente il Parlamento ricorre alla delega dell'esercizio del potere legislativo nei casi in cui la materia oggetto della decretazione si presenti molto complessa o richieda un lungo procedimento di formazione della legge, per cui il governo, che si può avvalere dell'ausilio di organi consultivi tecnici, appare come l'organo più idoneo a legiferare

## IL DECRETO MINISTERIALE

Esso **non ha forza di legge** e, nel sistema delle fonti del diritto, riveste carattere di fonte normativa secondaria soltanto qualora sia qualificato come regolamento.

Il decreto ministeriale è di solito generale e astratto, in quanto pone norme tecniche di dettaglio, o generiche ma relative ad uno specifico argomento, finalizzate all'attuazione di una data norma di legge. Talvolta riveste però carattere particolare e discrezionale, come nel caso delle nomine dirigenziali, rientrando così nella categoria degli atti di alta amministrazione.<sup>11</sup>

È sempre prescritto dalla legge, che dopo aver delineato i principi fondamentali di una data materia (ad esempio, la classificazione delle strade), ne affida l'esatta definizione tecnica ed attuazione al ministro competente, che la effettua con proprio decreto. Sotto questo aspetto, il decreto ministeriale non va però confuso con il decreto legislativo, che è invece un atto avente forza di legge emanato dal Governo nel suo insieme a seguito di una legge di delega parlamentare.

Materie oggetto di decretazione ministeriale possono essere, ad esempio, la nomina di dirigenti ministeriali o di enti pubblici, la predisposizione di un regolamento sanitario, modifiche ed integrazioni di dettaglio in materia di economia e finanza pubbliche, la classificazione di determinati beni o prodotti, l'organizzazione e le procedure amministrative, e così via.

## I poteri di firma ed il difetto di sottoscrizione

L'obbligo di sottoscrivere validamente l'atto giudiziario è statuito dall'art. 42 DPR 600 /73, gerarchicamente di rango costituzionale, che se violato, come giudicato proveniente dai sottosposti interventi giurisdizionali a tutto tondo da Tar del Lazio, Corte di Cassazione, Consiglio di Stato e Corte Costituzionale, espone l'atto medesimo ad inesistenza, cioè nullità assoluta senza alcuna possibilità di essere sanata.

Riporto l'iter giurisdizionale inanellatosi per ripetute e crescenti impugnazioni per gradi, con indicazione dei dati cronologici, normativi e motivazionali.

Il giudizio è univoco: L'atto giudiziario è valido solo se sottoscritto da Dirigente vincitore di concorso, e la cui competenza mansionaria e di responsabilità possa essere accertata con una sola possibilità di prova: l'esibizione dello stralcio della Gazzetta Ufficiale recante la priorità nella graduatoria del Concorso.

La delega di firma e la delega di funzione sono istituti subordinati, e possono essere invocati qualora ne ricorrano le emergenze giustificate motivate.

E' ricompreso immancabilmente il rapporto organico dell'Agenzia delle Entrate per le mansioni limitative del personale, quale diversificazione delle competenze qualitative, gerarchia e responsabilità nei confronti dello Stato in generale e dei terzi contribuenti.

La conseguenza abbastanza intuibile della inesistenza dell'atto giudiziario, fa cadere anche il presupposto oggettivo degli atti susseguenti, quali: il ruolo ( anch'esso autonomamente soggetto a sottoscrizione alla pri dell'atto giudiziario ), **La cartella di pagamento ovvero l'avviso di pagamento** ( che si trascina la comunicazione di "presa in carico ), **oltre, forse inutile dirlo, le misure cautelari, iscrizioni di ipoteca, il fermo amministrativo sui beni registrati e la coda esecutiva.**

### **NULLITA' DELL'ATTO PER DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE EX ART. 42 DPR 600 /73**

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.

#### IMPORTANTISSIMO EFFETTO RIFLESSIVO

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 poi 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)**, è **nullo** se firmato da un soggetto non abilitato. 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.

#### LA DELEGA

La delega, sia di funzione che di sottoscrizione deve essere espressa, a sua volta sottoscritta dal delegante, e contestuale all'atto, ergo, il contesto notificato deve essere completo oltre che della parte analitica e motivazionale, anche dei documenti citati in esso. E' frequente infatti che l'atto rechi la stampiglia del dirigente, ma non la sottoscrizione. Ciò è palese causa di inesistenza della sottoscrizione richiesta.

#### 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 (addetto 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**

**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.

## CONSEGUENZE SUGLI ATTI SEGUENTI

### 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, detta inesistenza,**

**può essere rilevata d’ufficio dai giudici tributari,  
in ogni stato e grado del giudizio.**

La ratio è comunque sempre eccepire in giudizio e domandarne l’esplicita pronunzia ex art. 112 CPC.

# LE NOTIFICAZIONI

norme di procedura civile

artt. 137 e segg

norma tributaria

DPR 600 /73

art. 60 - Avviso di accertamento

DPR 602 /73

art. 25 - La cartella di pagamento

# Le notificazioni

La ritualità procedurale delle notificazioni è ordinata nelle norme della procedura civile e nelle Leggi tributarie

codice di procedura civile	artt. 137 – 139 – 140 – 141 – 144 – 145 – 146 – 148 – 149 – 149 bis – 155 – 156 – 160 -
Leggi tributarie: DPR 600 / 73 DPR 602 / 73	art. 60 art. 26

Il principio fondamentale per cui la notificazione abbia soddisfatto la sua funzione è

**"La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa".**

Cassazione ( Sezioni Unite n. 5791 /2008 )

La notificazione è la conclusione rituale del procedimento della informazione che rende noto, al destinatario dell'atto sostanziale ( cioè che coinvolge il patrimonio del legittimato passivo ) nella forma e nel contenuto, che rende noto al destinatario l'intenzione nell'an e nel quantum delle pretese (nello specifico) dell'Agenzia delle Entrate. L'atto ritualmente notificato diventa *provocatio ad opponendum*, ergo, è la "proposta" con le caratteristiche presuntivo/impositive che provoca il destinatario a reagire ed opporsi in un dato termine ( 60 gg). La data della ricevuta notificazione è il *dies a quo*, per opporsi. Termine perentorio decadenziale.

## Conoscenza legale e conoscenza effettiva

Rendere cioè "noto" in senso legale (*il destinatario sa che esiste un atto emesso a proprio nome*) ed in senso effettivo (*con 'acquisizione dell'atto viene a conoscere completamente i contenuti dell'avviso emesso*). La notificazione è perfetta quando nel caso più lineare, il

soggetto abilitato dalla Legge, consegna al destinatario della cui identità è certo, la copia dell'atto.

**La sequenza delle operazioni coordinate dall'art. 137 in poi dal libro I della Procedura Civile**, esamina e disciplina varie eventualità in presenza di altrettanto varie circostanze, che possono divergere dalla più semplice e lineare modalità di consegna da Ufficiale Giudiziario a destinatario noto, fino alla ricerca e tentativi infruttuosi.

La semplice lettura delle norme da contezza sia degli obblighi oggettivi che soggettivi che devono essere tassativamente rispettati per evitare la nullità ovvero l'inesistenza.

Tuttavia occorre tener ben presente che la procedura detta NOTIFICAZIONE, è un nodo importante, anzi determinante, ovviamente non rappresentato da un unico adempimento, e da una sola casistica, bensì da una sequenza a percorsi variabili, le cui tracce vanno separatamente scannerizzate sotto due diversi profili: Soggettivo ed Oggettivo.

#### Elemento soggettivo

Il soggetto abilitato a notificare, deve essere qualificato ed appartenere ad una classificazione ufficialmente definita ( Ufficiale Giudiziario ) ovvero da coadiutori che possono sotituirlo, sotto la sua personale direzione, ma che sovente, per motivi di superficiale necessità di speditezza, ovvero per mancanza di personale idoneo, viene sostituito ( arbitrariamente e fuori delle disposizioni normative ) da semplici incaricati che non ne hanno qualifica ( *vedasi dipendenti con contratti a termine ed i portalettere a tempo determinato* ) requisiti, affidabilità per il mantenimento delle garanzie costituzionali, dell'assistenza della FEDE PUBBLICA, e per mansioni dei rispettivi CCNL.

### CODICE DI PROCEDURA CIVILE

#### **ART. 137**

Le notificazioni, quando non è disposto altrimenti, sono eseguite dall'ufficiale giudiziario, su istanza di parte o su richiesta del pubblico ministero o del cancelliere [disp. att. 47 e ss.]. **L'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna al destinatario di copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi.**

Se l'atto da notificare o comunicare è costituito da un documento informatico e il destinatario non possiede indirizzo di posta elettronica certificata, l'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna di una copia dell'atto su supporto cartaceo, da lui dichiarata conforme all'originale, e conserva il documento informatico per i due anni successivi. Se richiesto, l'ufficiale giudiziario invia l'atto notificato anche attraverso strumenti telematici all'indirizzo di posta elettronica dichiarato dal destinatario della notifica o dal suo procuratore, ovvero consegna ai medesimi, previa esazione dei relativi diritti, copia dell'atto notificato, su supporto informatico non riscrivibile.

**Se la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, tranne che nel caso previsto dal secondo comma dell'articolo 143, l'ufficiale giudiziario consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso.** Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche alle comunicazioni effettuate con biglietto di

cancelleria ai sensi degli articoli 133 e 136.

#### **Note**

***Il potere di procedere all'attività di notifica degli atti processuali spetta all'ufficiale giudiziario del luogo in cui la notifica va eseguita e a quello addetto all'autorità giudiziaria competente a conoscere della causa cui attiene la notifica. Quest'ultimo ufficiale giudiziario ha la facoltà di operare anche al di fuori della circoscrizione territoriale di sua competenza, ma solamente a mezzo del servizio postale.***

*Nonostante il codice faccia riferimento solo alla figura dell'ufficiale giudiziario, è bene precisare che sono previste dall'ordinamento giudiziario anche le figure dell'aiutante ufficiale giudiziario e del messo di conciliazione il quale provvedeva a notificare gli atti relativi ai giudizi davanti al giudice di pace.*

***Nel caso in cui venga consegnata una copia non conforme all'originale, poichè caratterizzata da mutilazioni o alterazioni, si potrà invocare la nullità della notificazione ex art. 156 comma 2, qualora risulti che a causa di tali incompletezze il destinatario non abbia potuto conoscere il contenuto dell'atto.***

### **ART. 138**

L'ufficiale giudiziario può sempre eseguire la notificazione mediante consegna della copia nelle mani proprie del destinatario, presso la casa di abitazione oppure, se ciò non è possibile, ovunque lo trovi nell'ambito della circoscrizione dell'ufficio giudiziario al quale è addetto.

Se il destinatario rifiuta di ricevere la copia, l'ufficiale giudiziario ne dà atto nella relazione, e la notificazione si considera fatta in mani proprie.

#### **Note**

*Per procedere alla notifica a mani degli atti processuali è necessario che l'ufficiale giudiziario **conosca personalmente il destinatario** o che per lo meno quest'ultimo si sia qualificato come tale.*

*Nel caso in cui l'ufficiale giudiziario non abbia la prova dell'identità del destinatario, dovrà procedere secondo le forme previste dagli artt. 139 ss.*

*La presunzione legale di conoscenza a cui il secondo comma si riferisce è rivolta a soddisfare un'esigenza pratica diretta ad impedire che un intenzionale espediente dilatorio, quale è il rifiuto, appunto, privo di valida giustificazione, possa ostacolare il normale svolgimento della procedura di notificazione.*

### **ART. 139**

Se non avviene nel modo previsto nell'articolo precedente, la notificazione deve essere fatta nel comune di residenza del destinatario, ricercandolo nella casa di abitazione o dove ha l'ufficio o esercita l'industria o il commercio.

Se il destinatario non viene trovato in uno di tali luoghi, l'ufficiale giudiziario consegna copia dell'atto a una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace.

In mancanza delle persone indicate nel comma precedente, la copia è consegnata al

portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda e, quando anche il portiere manca, a un vicino di casa che accetti di riceverla.

Il portiere o il vicino deve sottoscrivere l'originale, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata.

Se il destinatario vive abitualmente a bordo di una nave mercantile, l'atto può essere consegnato al capitano o a chi ne fa le veci. Quando non è noto il comune di residenza, la notificazione si fa nel comune di dimora, e, se anche questa è ignota, nel comune di domicilio, osservate in quanto è possibile le disposizioni precedenti.

## Note

*Di norma il luogo di residenza viene individuato basandosi sull'effettiva ed abituale presenza del soggetto in un dato luogo, poichè l'iscrizione anagrafica ha più che altro un mero valore presuntivo a causa di ritardi nelle operazioni di variazioni di tali registri.*

*La norma in esame indica un ordine tassativo che l'ufficiale giudiziario deve seguire per individuare il luogo in cui procedere alla notifica, ovvero prima di tutto quello di residenza, poi di dimora ed infine di domicilio. Una volta individuato uno di tale luogo, la norma lascia libero il notificatore di cercare indifferentemente il destinatario in uno qualsiasi dei tre luoghi previsti, ovvero casa, ufficio o luogo dove esercita l'industria o il commercio.*

*Per persona di famiglia si intende non solo colui che appartenga allo stretto nucleo familiare, ma anche parenti o affini legati da vincoli affettivi o di comunanza di vita stabili (non cioè del tutto momentanei o occasionali) con il destinatario.*

*Gli addetti a cui la norma si riferisce coincidono con tutti coloro che hanno un rapporto di solidarietà e di collaborazione diretta col destinatario, purché si svolga abitualmente nel luogo indicato per la consegna dell'atto. Si pensi ad esempio ad un collega di studio, all'amministratore dell'immobile, all'infermiera che assiste in modo continuo un familiare convivente col destinatario.*

### Nota incidentale dell'autore

Il **legame affettivo**, con l'evoluzione dell'andamento sociale deve essere superato nella sua generica accezione, poichè negli 30' l'autore dei codici si riferiva ad una realtà molto diversa da quella odierna, che tanto per fare un esempio, può presentare un'aggiornata casistica (non rara) dei separati in casa, cioè relativo a due persone che hanno trasformato il rapporto affettivo in sentimento magari rancoroso, e certamente non collaborativo, nel senso che (caso effettivamente trattato) il coniuge astioso ha colto l'occasione per nascondere all'altro l'arrivo di più avvisi di accertamento, ovviamente poi divenuti definitivi, generativi di iscrizioni a ruolo e via dicendo.

Alla pari dei luoghi in cui ricercare il destinatario che sono indicati tassativamente anche l'ordine delle persone successivamente previste al secondo e terzo comma risulta tassativo. Pertanto, **sarà possibile passare da una categoria all'altra solo in caso di assenza, incapacità o rifiuto del consegnatario precedente.** La norma, inoltre, specifica che il portiere o il vicino devono sottoscrivere una ricevuta che attesti l'avvenuta notifica, e **l'ufficiale giudiziario deve comunicare al destinatario dell'atto l'avvenuta notificazione a mezzo di lettera raccomandata. In mancanza di tali adempimenti la**

## notifica si deve considerare nulla.

Appare opportuno precisare che l'elaborazione giurisprudenziale degli ultimi venti anni ha consacrato il principio della c.d. scissione del momento notificatorio per il notificante e per il destinatario dell'atto, proprio al fine di evitare che venisse addebitato a quest'ultimo l'esito intempestivo del procedimento notificatorio per la parte sottratta alla sua disponibilità. Pertanto, risulta che mentre per il notificante il procedimento si perfeziona nel momento in cui consegna l'atto all'ufficiale giudiziario, per il destinatario quando riceve l'atto notificatogli.

## **ART. 140**

Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito alla **porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario**, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento.

### **Nota**

*Con la sentenza n. 3 del 14 gennaio 2010, l'articolo in esame è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui prevede che la notifica si perfezioni per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa, o comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione.*

---

Con tale espressione la norma intende riferirsi alla **sede del comune**, pertanto l'eventuale deposito presso **l'ufficio di una frazione del comune comporterà la nullità della notificazione.**

L'avviso indicato dalla norma deve contenere necessariamente il nome della persona che ha chiesto la notificazione e del destinatario; l'indicazione della natura dell'atto e del giudice che ha pronunciato il provvedimento; la data o il termine di comparizione ed infine la data e la firma dell'ufficiale giudiziario.

Pertanto, nell'ipotesi descritta dalla norma, l'attività dell'ufficiale giudiziario è costituita da tre fasi:

- 1) il deposito di una copia dell'atto presso la sede del comune mediante consegna al segretario comunale o ad un impiegato;**
- 2) l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario;**
- 3) la spedizione di una lettera raccomandata con cui si comunica al destinatario il deposito suddetto. La notifica si perfeziona quando sono state compiute tutte e tre le suddette formalità.**

### Nota incidentale

*Caso frequente di chiamata in causa del notificante, il quale assevera o produce abitualmente in udienza la fotocopia della cartolina postale di ritorno, la cui "sola" presenza negli atti, viene (superficialmente) illegittimamente giudicata dai cosiddetti giudici tributari, sufficiente ad assorbire come validamente esperito il tentativo di notificazione a mezzo posta. Oltre che a vedere di seguito, che i tentativi a mezzo dell'Agente postale presentano irritualità a catena, figli di procedure superficiali e per questo carenti di passaggi essenziali, la PROVA deve essere inconfutabile. L'originale innanzi tutto, l'esame delle sottoscrizioni, la chiarezza della relazione, l'identificazione del notificante, l'assolvimento delle procedure in modo completo e corretto. Nella completezza è inclusa la prova da fornire che il plico giunga intonso. La mancanza di uno dei fogli numerati, richiede la nullità del documento.*

Relativamente all'atto di cui al n. 1 della tabella "A" , **il concessionario non può produrre solo la ricevuta di ritorno della raccomandata ma deve esibire copia integrale della stessa.**

Ciò è quanto emerge da una recente pronuncia **della Suprema Corte che, con ordinanza n.18252 del 30/07/2013**, ha avuto modo di rispondere a una contestazione del contribuente il quale aveva impugnato una cartella esattoriale poiché notificata incompleta (in quanto priva di alcune pagine).

I giudici della Corte di Cassazione, dunque, hanno sancito **"... ciò che nella specie di causa si è verificato è che la società Concessionaria ha provveduto -in applicazione del menzionato art. 26 a notificare la cartella di pagamento con invio diretto della raccomandata postale, la quale ultima (alla stregua di qualunque atto pubblico) fa fede esclusivamente delle circostanze che ivi sono attestate, tra le quali non figura certamente la certificazione circa l'integrità dell'atto che è contenuto nel plico e men che meno la certificazione della corrispondenza tra l'originale dell'atto e la copia notificata"**.

## **ART. 141**

La notificazione degli atti a chi ha eletto domicilio presso una persona o un ufficio può essere fatta mediante consegna di copia alla persona o al capo dell'ufficio in qualità di domiciliatario, nel luogo indicato nell'elezione.

Quando l'elezione di domicilio è stata inserita in un contratto, la notificazione presso il domiciliatario è obbligatoria, se così è stato espressamente dichiarato.

La consegna, a norma dell'articolo 138, della copia nelle mani della persona o del capo dell'ufficio presso i quali si è eletto domicilio, equivale a consegna nelle mani proprie del destinatario.

La notificazione non può essere fatta nel domicilio eletto se è chiesta dal domiciliatario o questi è morto o si è trasferito fuori della sede indicata nella elezione di domicilio o è cessato l'ufficio.

## **ART. 144**

Per le amministrazioni dello Stato si osservano le disposizioni delle leggi speciali che prescrivono la notificazione presso gli uffici dell'Avvocatura dello Stato.

Fuori dei casi previsti nel comma precedente, le notificazioni si fanno direttamente, presso l'amministrazione destinataria, a chi la rappresenta nel luogo in cui risiede il giudice davanti al quale si procede. Esse si eseguono mediante consegna di copia nella sede dell'ufficio al titolare o alle persone indicate nell'articolo seguente.

### **Note**

*E' bene indicare che norma in commento trova applicazione solo nel caso in cui l'amministrazione sia rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato. Tale forma di notificazione si estende anche agli enti pubblici non statali che però siano abilitati per legge a fruire del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato e che in concreto siano rappresentati dall'Avvocatura (cfr. art. 43, r.d. 1611/1933).*

*La notifica di un qualunque atto processuale diretto ad un'amministrazione dello Stato deve farsi in persona del ministro in carica competente, in quanto rappresentante organico dell'ente, e la consegna deve avvenire a pena di nullità, presso l'ufficio dell'avvocatura dello Stato nel cui distretto ha la propria sede l'ufficio giudiziario davanti al quale è portata la causa o, in caso di ricorso per cassazione, presso l'avvocatura generale dello Stato a Roma.*

#### nota dell'autore

Per le notificazioni che ci attengono nel contesto di cui trattiamo e limitatamente alle vicende di atti tributari, occorre tener ben presente che per le Agenzie delle Entrate vale l'Ufficio Provinciale che ha inviato l'atto contro il quale si notifica l'eventuale opposizione, distinguendo che in caso di coinvolgimento, se in proprio come unica controparte ovvero in litisconsorzio, le notificazioni alla Società Equitalia non seguono questo iter, poichè la destinataria in parola non è amministrazione dello Stato, ma solo, e

temporaneamente per appalto, ma una normalissima azienda commerciale e come tale raggiungibile alla sede legale, che non è assolutamente lo sportello locale, ma la sede legale iscritta alla Camera di Commercio. La visura è lo strumento di individuazione.

## Art. 145

**La notificazione alle persone giuridiche** si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede. La notificazione può anche essere eseguita, a norma degli articoli 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale.

La notificazione alle società non aventi personalità giuridica, alle associazioni non riconosciute e ai comitati di cui agli articoli 36 e seguenti del codice civile si fa a norma del comma precedente, **nella sede indicata nell'articolo 19**, secondo comma, **ovvero alla persona fisica che rappresenta l'ente** qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale. Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti e nell'atto è indicata la persona fisica che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli articoli 140 o 143.

### Note

*La norma si riferisce alla sede intesa sia come sede legale, ovvero quella che risulta dall'atto costitutivo, dallo statuto, dal registro delle persone giuridiche etc., sia come sede effettiva, ovvero il luogo dove l'ente svolge prevalentemente la sua attività e dove si trovano la direzione e gli uffici degli amministratori. Restano escluse eventuali sedi secondarie o di fatto.*

*Le persone legittimate a ricevere le notificazioni sono il rappresentante della persona giuridica e la persona incaricata, che sono poste sullo stesso piano ai fini della consegna della copia dell'atto. Infatti, l'addetto alla notifica può rivolgersi indifferentemente a uno dei due senza l'obbligo di ricercare prima il rappresentante. In mancanza di tali soggetti ci si può rivolgere, in via sussidiaria, alla persona addetta alla sede, cioè a colei che è legata da un particolare rapporto anche non subordinato o provvisorio, di lavoro. Sul punto inoltre, si ricorda l'orientamento giurisprudenziale precedente alla riforma del 2005 in base al quale la notifica era validamente effettuata nelle mani del portiere dello stabile in cui ha sede la società.*

*Le notificazioni agli enti privi di personalità devono essere effettuate sempre nel luogo in cui essi svolgono la propria attività in modo continuativo, anche se vi è divergenza tra questo luogo e la sede risultante dall'atto costitutivo. Inoltre, in seguito alla modifica apportata dalla legge n.263/2005, se nell'atto da notificare è indicata la qualità della persona fisica che rappresenta l'ente e risultano la sua residenza, il domicilio o la dimora, la notificazione può essere effettuata a lei personalmente ai sensi degli artt. 138, 139 e 141 c.p.c..*

*Tale articolo è stato così modificato dall'art. 2, comma 1, lett. c), nn. 1, 2 e 3, della legge 263/2005.*

## ART. 146

Se il destinatario è militare in attività di servizio <sup>(1)</sup> e la notificazione non è eseguita in mani proprie, osservate le disposizioni di cui agli articoli 139 e seguenti, si consegna una copia al pubblico ministero, che ne cura l'invio al comandante del corpo al quale il militare appartiene.

## ART. 148

**L'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto [disp. att. 47].**

La relazione indica la persona alla quale è consegnata la copia e le sue qualità, nonché il luogo della consegna, oppure le ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario.

### Note

*La relata deve necessariamente indicare la data e la sottoscrizione dell'ufficiale giudiziario. Per la sua validità non è necessario che la relata sia scritta di suo pugno essendo sufficiente che l'ufficiale attesti mediante la propria sottoscrizione l'attività compiuta.*

*Pertanto, è bene precisare che la mancanza della data nella relata determina la nullità insanabile della notificazione. Diversamente, se la relata è priva della sottoscrizione è affetta da inesistenza.*

*Nel caso in cui la relata apposta sull'originale sia difforme da quella redatta sulla copia dell'atto notificato, prevale quest'ultima in virtù del principio secondo il quale prevale ciò che risulta dalla copia consegnata alla parte.*

*Nel caso in cui la copia dell'atto sia notificato ad un consegnatario, l'ufficiale giudiziario deve indicare nella relata le generalità della persona che riceve la copia e dare atto delle sue qualità, ovvero l'indicazione della posizione che riveste il c.d. consegnatario, in relazione al rapporto che intercorre con il destinatario (per es.: convivente, familiare, portiere etc.).*

## ART.149

Se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale.

In tal caso l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento. Quest'ultimo è allegato all'originale.

La notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, **dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto.**

### Note

*Quando la notifica dell'atto processuale deve essere eseguita nell'ambito del comune in*

*cui ha sede l'ufficio notifiche, l'ufficiale giudiziario può avvalersi del servizio postale, eccetto il caso in cui il giudice o la parte rispettivamente disponga o richieda che la notifica sia effettuata personalmente. Diversamente, se la notifica deve essere eseguita fuori dal comune, l'ufficiale giudiziario ha la necessità di avvalersi del servizio postale a meno che la parte richieda che la notifica sia effettuata di persona.*

*Anche in questo caso vale il principio della scissione del procedimento notificatorio in virtù del quale per il notificante la notifica si considera perfezionata al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario; mentre, **per il destinatario rileva la data in cui riceve il plico, attestata sull'avviso di ricevimento.** Nel caso in cui la data non risulta o se è comunque incerta, vale quella indicata dal timbro apposto sull'avviso medesimo. Infatti, solo quest'ultimo documento è pertanto idoneo a fornire la prova dell'eseguita notificazione, della data in cui è avvenuta e della persona cui il plico è stato consegnato.*

*I casi di rifiuto a ricevere il plico o di irreperibilità sono disciplinate dall'art. 8, l. 20-11-1982, n. 890. In queste ipotesi l'agente postale ne faceva menzione, restituiva il plico e la notifica si aveva per eseguita con il decorso di dieci giorni dall'avvenuto deposito nell'ufficio postale. Tuttavia, con la sentenza n.1729 del 1996 le Sezioni Unite della Cassazione hanno ribaltato tale orientamento, stabilendo che per il notificante la notifica si ha per perfezionata quando il plico è, semplicemente, depositato presso l'ufficio postale.*

*Tale comma è stato aggiunto dalla L. n. 263/2005, con decorrenza dal 1 marzo 2006.*

#### **LEGGE 20-11-1982, n. 890**

##### **Art. 8.**

Se il destinatario o le persone alle quali può farsi la consegna rifiutano di firmare l'avviso di ricevimento pur ricevendo il plico, ovvero se il destinatario rifiuta il plico stesso o di firmare il registro di consegna, il che equivale a rifiuto del plico, **l'agente postale** ne fa menzione sull'avviso di ricevimento indicando, se si tratti di persona diversa dal destinatario, il nome ed il cognome della persona che rifiuta di firmare nonché la sua qualità; appone, quindi, la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che è subito restituito al mittente in raccomandazione, unitamente al plico nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo. La notificazione si ha per eseguita alla data suddetta.

Se le persone abilitate a ricevere il plico, in luogo del destinatario, rifiutano di riceverlo o di firmare il registro di consegna, ovvero se l'agente postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, il plico è depositato subito nell'ufficio postale. L'agente postale rilascia avviso al destinatario mediante affissione alla porta d'ingresso oppure mediante immissione nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. Di tutte le formalità eseguite e del deposito nonché dei motivi che li hanno determinati è fatta menzione sull'avviso di ricevimento che, datato e **sottoscritto dall'agente postale**, è unito al plico.

Trascorsi dieci giorni dalla data in cui il piego è stato depositato nell'ufficio postale senza che il destinatario o un suo incaricato ne abbia curato il ritiro, il piego stesso è datato e sottoscritto dall'impiegato postale e subito restituito in raccomandazione, unitamente all'avviso di ricevimento, al mittente con l'indicazione "non ritirato".

**La notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data del deposito.**

Nel caso, invece, che durante la permanenza del piego presso l'ufficio postale il destinatario o un suo incaricato ne curi il ritiro, l'impiegato postale lo dichiara sull'avviso di ricevimento che, datato e firmato dal destinatario o dal suo incaricato, è subito spedito al mittente in raccomandazione.

La notificazione si ha per eseguita alla data del ritiro del piego. Qualora la data delle eseguite formalità manchi sull'avviso di ricevimento o sia, comunque, incerta, la notificazione si ha per eseguita alla data risultante dal bollo di spedizione dell'avviso stesso.

#### **CORTE COSTITUZIONALE**

**SENTENZA 22 - 23 settembre 1998 N. 346**

**Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.**

**Notificazione - Destinatario - Ricevimento della notizia - Rifiuto di ricevere il piego o di firmare il registro di consegna da parte delle persone abilitate alla ricezione - Mancato recapito per temporanea assenza del destinatario - Mancanza dell'idoneità o assenza delle persone legittimate - Notizia al destinatario del compimento delle formalità descritte e del deposito del piego con raccomandata con avviso di ricevimento - Omessa previsione - Restituzione al mittente del piego in caso di mancato ritiro da parte del destinatario dopo dieci giorni dal deposito presso l'ufficio postale - Insufficienza delle garanzie di conoscibilità per il notificatario al fine di consentire l'instaurazione del contraddittorio e l'effettivo esercizio del diritto di difesa - Illegittimità costituzionale. (Legge 20 novembre 1982, n. 890 art. 8, secondo e terzo comma). (GU n.39 del 30-9-1998 )**

### **ART. 149 BIS**

Se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi a **mezzo posta elettronica certificata**, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo.

Se procede ai sensi del primo comma, l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni <sup>(2)</sup>.

La notifica si intende perfezionata nel momento in cui il gestore rende disponibile il documento informatico nella casella di posta elettronica certificata del destinatario.

L'ufficiale giudiziario redige la relazione di cui all'articolo 148, primo comma, su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale e congiunto all'atto cui

si riferisce mediante strumenti informatici, individuati con apposito decreto del Ministero della giustizia. La relazione contiene le informazioni di cui all'articolo 148, secondo comma, sostituito il luogo della consegna con l'indirizzo di posta elettronica presso il quale l'atto è stato inviato.

Al documento informatico originale o alla copia informatica del documento cartaceo sono allegati, con le modalità previste dal quarto comma, le ricevute di invio e di consegna previste dalla normativa, anche regolamentare, concernente la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici trasmessi in via telematica.

Eseguita la notificazione, l'ufficiale giudiziario restituisce all'istante o al richiedente, anche per via telematica, l'atto notificato, unitamente alla relazione di notificazione e agli allegati previsti dal quinto comma.

## **ART. 155**

Nel computo dei termini a giorni o ad ore, si escludono il giorno o l'ora iniziali. Per il computo dei termini a mesi o ad anni, si osserva il calendario comune.

I giorni festivi <sup>(5)</sup> si computano nel termine.

Se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo. La proroga prevista dal quarto comma si applica altresì ai termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dell'udienza che scadono nella giornata del sabato.

Resta fermo il regolare svolgimento delle udienze e di ogni altra attività giudiziaria, anche svolta da ausiliari, nella giornata del sabato, che ad ogni effetto è considerata lavorativa.

### **Note**

*La norma riporta l'espressione giorno iniziale, ovvero il dies a quo, da intendersi quello nel quale è accaduto il fatto da cui comincia a decorrere il termine.*

*Nel calcolo dei termini a giorni o ad ore si deve escludere il giorno o l'ora iniziali. Diversamente, deve essere calcolato il giorno iniziale, ovvero il dies ad quem, nel quale si deve effettuare l'atto sottoposto a termine.*

*Ci sono poi delle ipotesi in cui il legislatore stabilisce un termine indicando un certo numero di giorni liberi: in tale ipotesi non si dovrà computare nel termine né il dies a quo né il dies ad quem. Tipico esempio è il termine per comparire di cui all'art.163bis.*

*Quando i termini vengono computati a mesi o ad anni non si tiene conto del dies a quo, né del numero dei giorni che compongono i mesi o gli anni, così il termine va a scadere nel giorno del mese o dell'anno numericamente corrispondente a quello di decorrenza del termine iniziale, indipendentemente dal fatto che l'anno sia bisestile.*

*Nel caso in cui il termine scada in un giorno festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo. E' la legge che determina la festività in via esclusiva e che, pertanto, qualifica quel determinato giorno come tale.*

*Tale regola vale solo per i termini a decorrenza successiva ma non per quelli che si contano a ritroso con l'assegnazione di un lasso di tempo minimo prima del quale deve essere compiuta una determinata attività, poichè altrimenti il rischio sarebbe quello di produrre l'effetto contrario di un'abbreviazione di quel lasso di tempo, in pregiudizio delle esigenze garantite con la previsione dello stesso.*

*Sul punto poi è bene precisare che la l. n. 263/2005, intendendo realizzare una maggiore*

*semplificazione delle forme e degli adempimenti degli uffici giudiziari e delle parti ha previsto la proroga per il compimento degli atti processuali svolti fuori udienza che cadono nella giornata del sabato ed il regolare svolgimento delle udienze e delle altre attività giudiziarie che ricadono sempre nella giornata del sabato, lavorativa ad ogni effetto.*

*Ai sensi della l. 27-5-1949, n. 260, modificata dalla l. 31-3-1954, n. 90 e dalla l. 5-3-1977, n. 54, sono considerati giorni festivi: tutte le domeniche, il 1° gennaio, il 25 aprile, il lunedì dopo Pasqua, il 1° maggio, il 15 agosto, il 1° novembre e l'8, il 25 e il 26 dicembre.*

*I termini processuali vengono sospesi ai sensi della legge 7-10-1969, n. 742, la quale dispone la sospensione di diritto dei termini processuali nel periodo che va dal 1 agosto al 31 agosto di ogni anno, allo scopo di **garantire un periodo di ferie anche ai difensori, nel quale siano liberi da preoccupazioni** su eventuali scadenze. I termini, pertanto, riprendono a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. Di conseguenza, se un termine cade nel periodo di sospensione, dovranno essere computati 45 giorni in più. Restano esclusi dall'ambito di applicazione della legge richiamata i processi nei quali l'urgenza ha un rilievo particolare come le cause di alimenti; le controversie individuali di lavoro e quelle previdenziali; i procedimenti cautelari e di opposizione all'esecuzione; i giudizi di sfratto e di dichiarazione e revoca del fallimento.*

## **ART.156**

Non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge.

**Può tuttavia essere pronunciata quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo.**

La nullità non può mai essere pronunciata, **se l'atto ha raggiunto** lo scopo a cui è destinato.

### **Note**

*La norma si riferisce ai c.d. vizi formali, ovvero quei vizi che consistono nella mancata osservanza dei requisiti formali degli atti processuali. Si tratta cioè sia delle forme previste per il compimento degli atti processuali, sia dei requisiti non strettamente formali, quali la competenza del giudice, la capacità processuale, il potere rappresentativo e la legittimazione processuale.*

*Il comma in analisi è espressione del principio della c.d. tassatività delle nullità, in virtù del quale la nullità si determina solamente quando viene espressamente prevista dalla legge. Tipici esempi si riscontrano agli artt. 128 in caso di mancata pubblicità della udienza, 158 in caso di vizi relativi alla costituzione del giudice o all'intervento del P.M., o ancora l'art.160 relativo ai vizi della notificazione, 161 in caso di mancata sottoscrizione della sentenza da parte del giudice, o l'art.164 che indica i casi di nullità della citazione.*

*Il secondo comma è espressione del principio della inidoneità allo scopo, che consiste in un altro criterio per individuare le ipotesi di nullità. Invero, la nullità si determina quando l'atto, in astratto, non si presenta idoneo a conseguire la funzione per cui è stato previsto dalla legge. Ad esempio è nulla la sentenza priva di motivazione, in quanto non adempie alle finalità che la legge attribuisce alla sentenza.*

*La norma si riferisce allo scopo dell'atto, inteso non in senso soggettivo come finalità di colui che lo compie, ma in senso oggettivo, ovvero finalità prevista dalla legge. Nello specifico si parla di funzione tipica che la legge ha assegnato all'atto all'interno del processo.*

*L'ultimo comma consacra il principio della c.d. strumentalità delle forme, in base al quale se lo scopo dell'atto è in concreto raggiunto, la nullità non può essere dichiarata. Ad esempio, la notificazione dell'atto di impugnazione che non rispetti l'ordine dei luoghi ex art. 330 è nulla in quanto in astratto non idonea allo scopo. Tuttavia, se la parte si costituisce, la nullità non può essere dichiarata in quanto l'atto ha in concreto raggiunto il proprio scopo.*

## **ART.160**

La notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia <sup>(1)</sup>, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data, salva l'applicazione degli articoli 156 e 157.

### **Note**

*La nullità della notificazione si verifica in seguito alla violazione delle formalità o delle disposizioni di legge relative alla persona del destinatario o la persona alla quale può essere consegnata la copia dell'atto. Pertanto, è nulla la notifica che viene eseguita in un luogo o nelle mani di un consegnatario che ha un qualche riferimento con il vero destinatario. Ad esempio, la notifica effettuata mediante consegna dell'atto ad una persona diversa da quelle indicate dall'art. 139 ossia a persona che non sia un familiare, un vicino etc. (c.d. consegnatario).*

*Diversamente, si ha inesistenza della notificazione quando questa viene effettuata in un luogo o presso una persona che non risulta in nessun modo riconducibile al vero destinatario.*

*Un'ulteriore ipotesi di nullità si verifica quando la consegna è effettuata ad una delle persone indicate dalla legge, ma il notificante omette di indicarne le generalità e ne riporta solo la qualifica (ad es. familiare) oppure indica le generalità, ma con scrittura indecifrabile.*

*Accanto alle ipotesi indicate nelle note precedenti, la notifica è nulla quando l'atto non è idoneo a raggiungere lo scopo (v. 156 2). Ad esempio quando viene effettuata la notifica di un atto incompleto, ovvero che contiene alterazioni tali da rendere incomprensibile il contenuto dell'atto.*

## CRITICA E DIFETTI DELLE NOTIFICAZIONI TENTATE A MEZZO DEL SERVIZIO POSTALE

Si riporta la critica del prof. Carmine Punzi, il quale pone la figura dell'Ufficiale Giudiziario al centro delle operazioni di garantismo sia ad inizio della procedura di verifica e confezionamento dell'avviso sostanziale che del recapito, e semmai si avvalga di personale delegato, resta sempre e comunque il vigilante responsabile relatore della procedura di consegna. Trattandosi di vero e proprio atto pubblico per la qualità dei garanti, e per il trattamento di cui si abba cura, l'Ufficiale Giudiziario ne sottoscrive in calce l'affidamento all'Agente Postale. Qui, tuttavia il pubblico Ufficiale ne perde il controllo, consegnando a terzi il plico. Fino a quel momento, l'operato è protetto dalla fede pubblica, contro cui è ammessa la sola querela di falso nel riscontro di accadimenti non conformi.

### 3.17. *La documentazione.*

L'attività di documentazione è attribuzione propria dell'ufficiale giudiziario, anche se non è sempre sua attribuzione esclusiva. Talvolta, infatti, vi cooperano altri soggetti – come ad esempio l'ufficiale postale – i quali, anche se non esplicano una mera attività materiale e secondaria nella redazione del documento, si limitano, comunque, a formare la rappresentazione (documentale) di un solo momento del procedimento di notificazione. Così, infatti, nelle notificazioni a mezzo del servizio postale (art. 149 c.p.c.) incombe sempre sull'ufficiale giudiziario il compito di redigere la relazione di notifica sull'originale e sulla copia dell'atto, «facendo menzione dell'ufficio postale, per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario», mentre alla documentazione della consegna provvede l'ufficiale postale, il quale cura la compilazione dell'avviso di ricevimento, che, costituito da un unico esemplare, deve essere firmato dal consegnatario dell'atto. Gli atti, così formati, per la qualità degli autori (pubblici ufficiali), e per la funzione dagli stessi esplicata, si presentano come veri e propri atti pubblici.

Attesa, quindi, la natura di vero e proprio atto pubblico che caratterizza la relazione di notifica, la giurisprudenza suole ritenere che contro le attestazioni che provengono dall'ufficiale giudiziario, le quali fanno piena prova, sia ammessa solo la querela di falso [Cass. 27 ottobre 2008, n. 25860; Cass. 26 luglio 2006, n. 17064]. Tuttavia non sono coperti dalla fede privilegiata, e possono essere pertanto smentiti con semplici prove contrarie, le asser-

zioni o gli apprezzamenti del pubblico ufficiale estranei alla percezione immediata, che hanno quindi mero valore informativo. Ad ogni modo la relazione, costituendo l'unica prova dell'avvenuta notificazione, non può essere sostituita da alcun elemento indiziario: cosicché, la mancanza della relata si risolve nell'inesistenza dello stesso rapporto processuale [Cass. 25 giugno 2004, n. 11853]. D'altro canto, le successive attestazioni dell'ufficiale giudiziario, non redatte al momento del compimento dell'attività notificatoria in senso stretto, non hanno alcun valore [Cass. 15 maggio 2006, n. 11137].

### 3.18. *La nullità della notificazione.*

Chi affronta il tema della nullità della notificazione non può fare a meno di riconoscere l'insufficienza dell'art. 160 c.p.c., che si riferisce espressamente alla «nullità della notificazione», ma che si limita, in realtà, a regolare casi patologici, che attengono alla fase terminale, di consegna e di documentazione, del procedimento. E, poiché possono verificarsi vizi, che interessano anche le altre fasi del procedimento, è necessario riportarsi alla normativa generale della nullità e della sanatoria degli atti processuali (art. 156 ss. c.p.c.) – v. *supra*, n. 2.8. – di cui l'art. 160 c.p.c. fa espressamente «salva l'applicazione», ed alla quale deve essere, quindi, coordinato.

In ogni caso meritano di essere ricordate alcune ipotesi peculiari di vizi gravissimi. La consegna a persona che non abbia alcun riferimento al destinatario della notificazione stessa, rappresenta un caso di nullità assoluta ed insanabile della notificazione. Al contrario, è solo nulla la notifica effettuata a persona diversa o in luoghi diversi da quelli stabiliti dalla legge, ma tali che sia comunque ravvisabile un collegamento così da rendere possibile che l'atto, pervenuto a persona non del tutto estranea al processo, giunga a conoscenza del destinatario, con eventuale sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo (art. 156, comma 3°, c.p.c.) [v. Cass. 15 gennaio 2007, n. 621].

Fin qui il garante operato assicurato dalla presenza dell'Ufficiale Giudiziario. **La parte terminale del recapito**, ovvero il tentativo di incontrare il destinatario per la consegna, è soggetta ad innumerevoli dubbi, sia per la **inconsistenza qualitativa del soggetto che la gestisce, che per l'effettiva identità di colui che potrebbe essere identificato a torto come destinatario**. La procedura cambia, e nn è più quella dell'art. 140 cpc, ma segue un iter simile ma cn riferimento esclusivo all'Ufficio postale: il portalettere che nn reperisce nella casa di abitazione indicata sulla busta, il destinatario DEVE affiggere un avviso alla porta ( non il portone od il cancello del palazzo, ma espressamente la porta di casa, e nel biglietto comunicare che non avendo trovato nessuno a chiamata, ha depositato l'atto nel proprio Ufficio Postale. Questo soggetto non è comunque assistito da fede pubblica con tutte le aperture contestative possibili. L'art. 156 cpc sanerebbe ogni distrazione, ma se così non fosse, e se il destinatario non trovasse il biglietto affisso alla porta, ovviamente non verrebbe a sapere del deposito di un atto a proprio nome. A differenza dell 'Ufficiale Giudiziario che svolgerebbe comunque un ricerca ulteriore come da mandato del suo Ufficio, l'Ufficio Postale detiene sordamente il plico, che oltre al labile biglietto non mostra altri segnali al destinatario. Da qui, cioè da un presupposto errato è stata coniata la "compiuta giacenza", che non ha rispondenza normativa, ed inoltre è mostra carenze per l'inerzia posteriore al primo tentativo. In effetti il destinatario può non essersi accorto dell'avviso per vari motivi ( che all'Ufficiale Giudiziario non sfuggirebbero ) come, l'assenza prolungata per vacanze, lavoro in missione, malattia e ricovero.

## La Compiuta giacenza considerazione su un principio contestato e contrastato

**La "compiuta giacenza" non equivale a conoscenza, per cui si configura la violazione del diritto alla difesa per omessa conoscenza effettiva, infrangendo un principio di garantismo inderogabile.**

Pronuncia di nullità del procedimento e dell'atto, per omessa comunicazione che abbia raggiunto le parti dell'avviso qualora dalla relazione emerga che non sia stato possibile far pervenire la cosiddetta "seconda raccomandata" e verificarne la legittimità dall'operato relazionato dell'ufficiale postale. UFFICIALE POSTALE (1)

Ne consegue che l'inosservanza di tale obbligo comporta l'inequivocabile declaratoria di insanabile nullità del procedimento, senza che tale vizio possa considerarsi sanato attraverso l'esibizione di un atto che non reca alcuna sottoscrizione o esaustiva descrizione - **da parte dell'ufficiale postale** - dell'attività dallo stesso svolta, limitandosi alla mera dicitura di "compiuta giacenza" senza possibilità di sindacato o controllo al riguardo.

Si consiglia come atto endoprocedimentale una richiesta ai sensi della Legge 241 /90 nella quale chiedere all'Ufficiale postale, l'accesso agli atti e verificare *de visu* la relata sulla cartolina apposita, chiedendone fotocopia, onde ricavarne l'identificaione del portalettere, le ragioni per cui nn sia stata possibile la consegna del plico al destinatario, ( chiedere le mansioni del soggetto ) eventualmente la seconda raccomandata con relata della cartolina e via di seguito. Nell'istanza ricordate che la pubblica amministrazione è soggetta all'applicazione dell'art. 328 c.p., in capo al responsabile.

Il principio è stato ribadito dalla Corte di cassazione, con la pronuncia n. 27007 del 21 dicembre 2007, che attiene alla contestazione sulla tentata notificazione di un avviso. Più grave, poiché è atto sostanziale, la medesima superficialità adottata in presenza della spedizione di avviso di accertamento, che si ricorda, è un contesto accusatorio, altrimenti qualificato come *provocatio ad opponendum*, che deve avere per precipua caratteristica la sollecitazione ( *provocatio* ) a sottoporre al destinatario i motivi ed i conteggi per i quali l’Agenzia delle Entrate ritiene che il medesimo destinatario abbia commesso omissioni, evasioni, elusioni, tali da comportare l’addebito e darne la possibilità di incardinare il contraddittorio a difesa dell’accusato. Appare chiaro che in mancanza della conoscenza del contesto accertativo, viene ad essere sottratta al destinatario ogni garanzia di difesa.

In alcuni casi, i plichi contenenti gli avvisi di accertamento, tornano al mittente Agenzia delle Entrate, ed atteso che va accertata la ritualità dei tentativi di notificazione, ma solo ai fini dell’accertamento della eventuale nonvolenza del destinatario consapevole a ritirare, e quindi, in mancanza di tale verifica sulla intenzionalità, è chiarissimo che il possesso del plico intonso è di per sé prova contraria all’assunto dell’avvenuta notificazione. In tale caso si ravvisa addirittura una diversa responsabilità a carico dell’Agenzia, o del Funzionario delegato o incaricato, se agisce in prosieguo della procedura di riscossione, pur sapendo con certezza che il presupposto oggettivo mediante conoscenza dell’atto prodromico, è caduto.

La particolarità della sentenza in esame, tuttavia, non risiede nell'assioma - oramai pacifico nella giurisprudenza di legittimità (al riguardo, Cassazione, sentenze 10761/2006 e 11014/2003) - secondo cui una decisione è nulla, per violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa, quando la stessa viene presa in un'udienza alla quale il contribuente non ha potuto prendere parte per mancanza di una valida comunicazione al riguardo, ma nella circostanza che viene presa in considerazione la valenza giuridica da attribuire, ai fini della conoscibilità o meno di un atto, all'ipotesi in cui si verifica quella che nel codice postale e delle telecomunicazioni viene definita "compiuta giacenza".

In altre parole, la tentata notificazione di una raccomandata spedita a mezzo posta e per la quale, in assenza del ritiro da parte del destinatario, si è realizzata la cosiddetta "compiuta giacenza" vale a poter affermare, con ampia certezza, che il destinatario ha avuto notizia del contenuto della comunicazione stessa?

Ebbene, la Cassazione ha detto di no, almeno limitatamente a quelle fattispecie - come quella in esame - in cui dall'operato dell'ufficiale postale non sia possibile verificarne la correttezza e, di conseguenza, sindacarne la legittimità.

Ma procediamo con ordine, partendo dalla normativa di riferimento.

La materia delle notificazioni a mezzo posta, poi, è disciplinata dalla legge 890/1982. Dal coordinamento di tali norme emerge che, in ipotesi di spedizione "a mezzo del servizio postale", l'avviso di ricevimento del plico postale assume particolare rilevanza ai fini del riscontro della regolare consegna al destinatario dell’atto, perché le sue risultanze debbono consentire di verificare:

- che la raccomandata sia giunta effettivamente nella sfera giuridica di conoscibilità propria del destinatario (che si verifica nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario, ex articolo 1335 del Codice civile);
- che al destinatario sia stato assicurato lo spazio di garanzia per la conoscenza

effettiva oltre che legale;

Non può valere, quindi, la presunzione - fondata sulle univoche e concludenti circostanze della spedizione e dell'ordinaria regolarità dello specifico servizio postale - di arrivo dell'atto contenuto nel plico raccomandato al destinatario e, quindi, di conoscenza dello stesso desumibile dalla sola spedizione dell'atto, attestata dalla ricevuta di invio della raccomandata rilasciata dall'ufficio postale.

Ora, secondo il regolamento di esecuzione del codice postale e delle telecomunicazioni, la corrispondenza che non abbia potuto essere distribuita e che non sia stata chiesta in restituzione dai mittenti è tenuta per un periodo di quindici giorni negli uffici di destinazione, fatta eccezione per le raccomandate, per le quali il periodo di giacenza è di trenta giorni.

Sempre lo stesso regolamento impone all'agente postale di dare avviso della giacenza di oggetti raccomandati o assicurati, che non abbiano potuto essere distribuiti, ai destinatari e ai mittenti, se identificabili.

Interviene inoltre la disposizione dell'art. 137 CPC nella parte che attiene alla indicazione dei soggetti abilitati per Legge ad effettuare le notificazioni, e l'errore perseverato è l'affidamento al soggetto (portalettere) benchè di tale qualifica non sia fatto espresso richiamo. Il portalettere inoltre, è una figura marginale, di compito di manovalanza, per di più spesso assunto a tempo determinato e senza attribuzioni nel CCNL di capacità equivalenti al pubblico ufficiale dotato di assistenza della fede pubblica.

Da sommari e i dati, specifica la Cassazione, *"non si rileva in alcun modo l'annotazione, da parte dell'agente postale incaricato (del quale non si ha certezza che abbia sottoscritto personalmente nessuna parte dell'atto), né dell'avvenuto effettivo rilascio del prescritto avviso né dei motivi eventualmente impeditivi di tale adempimento per cui la restituzione al mittente per affermata, ma incontrollabile, "compiuta giacenza" si palesa del tutto irregolare per assoluta carenza di tutti gli elementi previsti per facilitare la conoscenza dell'atto, ivi compreso, in particolare (Cass., 3, 22 maggio 2006 n. 11929), il decorso del tempo necessario per potersi ritenuta "compiuta" la "giacenza" del plico presso l'ufficio postale a disposizione del destinatario, per il ritiro"*.

Inoltre,

La Cassazione ( Sezioni Unite n. 5791 /2008 ) questo stabilisce e si sintetizza con la massima, che deve governare il complesso delle garanzie costituzionali:

**"La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa.**

## **Questo principio dovrebbe essere scritto a grandi caratteri e messo in posizione sempre visibile quando si esamina un caso del genere**

**Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la rinotificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione" (Cass. S.U. n. 16412 del 2007)."**

- E' palese la violazione delle disposizioni di cui alla legge 212 /2000, note all'istante nel contesto dello Statuto del Contribuente, che è parte integrante della raccolta delle leggi, e che vincola ogni parte in causa all'obbligo dell'osservanza, con particolare riguardo all'art. 6 :

Si cita infine:

Corte Costituzionale, Sentenza n. 258 del 22.11.2012 ( illegittimità dell'art. 60, terzo comma, DPR 602 /73 )

Corte costituzionale, Ordinanza n. 3 del 14.01.2010 ( illegittimità parziale dell'art. 140 CPC )

### **L'AGENTE POSTALE**

POSTILLA (1) DI PAGINA 17

#### **Chi è l'AGENTE POSTALE o UFFICIALE POSTALE ?**

Impropriamente e con molta elasticità si tende a confondere il portalettere con l'Agente Postale. Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'avviso di ricevimento, il quale è parte integrante della relata di notifica, costituisce, ai sensi della legge n. 890 del 1982, art. 4, comma 3, il solo documento idoneo a provare sia l'intervenuta consegna del plico con la relativa data, sia l'identità della persona alla quale la consegna stessa è stata eseguita e che ha sottoscritto l'avviso; esso riveste natura di atto pubblico e, riguardando un'attività legittimamente **delegata dall'ufficiale giudiziario all'agente postale** ai sensi della citata legge n. 890 del 1982, art. 1, gode della medesima forza certificatoria di cui è dotata la relazione di una notificazione eseguita direttamente dall'ufficiale giudiziario, ovvero sia della fede privilegiata attribuita dall'art. 2700 cod. civ., in ordine alle dichiarazioni delle parti e agli altri fatti che **l'agente postale, mediante la sottoscrizione apposta sull'avviso di ricevimento, attesta avvenuti in sua presenza**; pertanto, il destinatario che intenda contestare l'avvenuta esecuzione della notificazione, affermando di non aver mai ricevuto l'atto ed in particolare di non aver mai apposto la propria firma sull'avviso, ha l'onere di impugnarlo a mezzo

della **querela di falso**, anche se l'immutazione del vero non sia ascrivibile a dolo, ma soltanto ad imperizia, leggerezza o negligenza dell'agente postale (v. Cass. nn. 10506/2006, 24852/2006, oltre che SS.UU. n. 627/2008).

Ordinanza n. 9980 del 27 aprile 2010 (udienza del 23 febbraio 2010)

Corte di cassazione, sezione tributaria – Pres. Cappabianca, Rel. Di Iasi

Iva – Impugnazione – Cartella – Querela di falso – Firma – Negligenza dell'agente postale

Ovviamente l'equivoco nasce tra la denominazione generica “ agente postale” che si ritiene erroneamente vada in giro a recapitare gli atti giudiziari, ed il comune “portalettere” che è colui che invece effettua manualmente le operazioni di distribuzione della posta, sia ordinaria, che raccomandata che atti giudiziari; E' ovvio che l'operatore manovale non ha requisiti, conoscenze giuridiche, e qualifica per garantire quanto stabilito dalla Legge. In special modo nei casi di irreperibilità di cui si può aprire un ventaglio di casistiche, er arrivare alla LEGGEREZZA di immettere il biglietto nella cassetta delle lettere !!! ( l'avviso va affisso alla porta !)

#### **Una delle sentenze favorevoli al ricorrente:**

Di recente, tuttavia, è intervenuta la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso che con la **sentenza n. 10 del 21 gennaio 2014** ha preso nettamente le distanze dal precedente orientamento della Corte di Cassazione.

I giudici tributari, ancora una volta, hanno dichiarato la **nullità assoluta** dell'atto impositivo che l'esattore aveva inviato **per posta al contribuente: si trattava di una tipica cartella di pagamento notificata da Equitalia con il postino.**

La Commissione Tributaria è favorevole alla tesi più estremista e intransigente: la notifica cartella non è nulla, bensì del tutto **inesistente.**

**All'esattore è infatti consentito notificare gli atti di competenza unicamente utilizzando gli intermediari indicati dalla legge: ufficiali di riscossione, soggetti abilitati dal concessionario, messi comunali, agenti di polizia giudiziaria oppure, oggi, anche a mezzo PEC**

Di seguito si riporta uno stralcio della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso

*“... può a questo punto, essere esaminato il problema della notificazione a mezzo posta della cartella e degli altri provvedimenti da parte del concessionario della riscossione. Per la notificazione degli atti del procedimento amministrativo tributario, e segnatamente per la notifica a mezzo della posta, l'art.14, della L. 20/11/1982 n.890, al primo comma espressamente dispone che: “La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria. secondo le modalità previste dalla presente legge. Sono fatti salvi i disposti di cui agli artt.26, 45 e seguenti del DPR 29/9/1973 n.602, e 60 del DPR 29/9/1973 n.600, nonché le altre modalità previste dalle singole leggi di imposta.*

*L'art.26 DPR 602/73 che, secondo il disposto dell'art. 14 cit., è l'unica fonte legislativa in materia di notificazione delle cartelle di pagamento e degli altri atti*

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

*Orbene non sembra possa sussistere dubbio sul fatto che il secondo periodo della citata disposizione non sia altro che la prosecuzione del primo, nel senso che la prima parte concerne il soggetto che è abilitato dalla legge ad eseguire la notifica, mentre la seconda parte, ferma restando la necessità del soggetto abilitato, dispone in ordine alla modalità con cui può essere eseguita la notifica, chiarendo che essa notifica può essere effettuata, oltre che direttamente ad opera dei soggetti abilitati (indicati nella prima parte della disposizione), anche col mezzo della posta, ma pur sempre ad opera dei predetti soggetti abilitati.*

Uno strumento che dirige ruoli di portafoglio manuali ed il personale con funzioni di agente e le qualifiche e' il

## **C.C.N.L. delle POSTE**

che nello stralcio delle classificazione delle mansioni, distingue all'art. 21:

### **Art. 21**

#### **Classificazione del personale**

A decorrere dal 1° gennaio 2004, fatte salve ulteriori specifiche decorrenze, il personale in relazione al diverso grado di partecipazione al processo produttivo aziendale, al differente apporto professionale richiesto e alle diverse responsabilità connesse ad ogni funzione aziendale, è inquadrato in 6 livelli professionali :

LIVELLO

PROFESSIONALE

- F
- E
- D
- C
- B
- A

L'inquadramento del personale avviene sulla base di declaratorie generali, ruoli ed esemplificazioni di figure professionali.

Le parti si danno atto che le figure professionali sono da ritenersi esemplificative e che la descrizione delle attività dei ruoli non ha carattere esaustivo.

Le declaratorie, i ruoli e le figure professionali descritti consentono per analogia di inquadrare le ulteriori figure professionali non

indicate nel presente CCNL.

Nell'ambito delle predette declaratorie vengono individuate alcune figure professionali che, in relazione all'esperienza maturata ed alla

conseguente completezza nel ruolo, vengono distinte in "junior" e "senior".

Le Parti convengono che per il passaggio a "senior" è necessario maturare un'esperienza professionale, supportata anche da idonei percorsi formativi finalizzati al consolidamento nello specifico ruolo ed all'acquisizione delle competenze distintive, per un periodo

complessivo di 24 mesi di effettivo svolgimento delle stesse mansioni: tale periodo è convenzionalmente ridotto per il personale in

servizio con contratto a tempo indeterminato con 24 mesi di anzianità nella misura di:

- 6 mesi per le figure professionali junior indicate nel livello E;

- 12 mesi per l'operatore sportello junior del livello D.

### **Declaratorie**

#### **LIVELLO F**

Lavoratori che svolgono attività semplici, con conoscenze elementari ed attività tecnico-manuali con conoscenze non specialistiche; tali

attività manuali e non, presuppongono conoscenze tecniche non specifiche o, se di natura amministrativa-tecnica-contabile, di mero

supporto manuale o di contenuto puramente esecutivo. Può essere richiesto l'utilizzo di mezzi, strumenti, apparecchiature di uso semplice.

#### **Ruoli**

Addetto di Base

Lavoratori che svolgono servizi di vigilanza, anticamera, portineria e collegamenti

interni; servizi di archivio, protocollo, copia ed

operazioni connesse, anche con l'uso di strumenti meccanici o informatici; mansioni di operaio comune.

#### **Figure professionali esemplificative:**

Addetto al protocollo

Addetto guardiania e accessi

#### **LIVELLO E**

Lavoratori che operano nel business di base o in attività di supporto, a contatto o meno con la clientela, con conoscenze generiche di carattere tecnico pratico, che svolgono in autonomia attività esecutive e tecniche con contenuti professionali di natura operativa, con capacità di utilizzazione di strumenti semplici e complessi, sulla base di processi definiti e/o di istruzioni dettagliate.

#### **Ruoli**

Addetto junior- Addetto

13

Lavoratori che, nei diversi Centri di Produzione, Uffici di Recapito e Postali e nelle Strutture di Staff, nell'ambito di processi produttivi e procedure definite, svolgono attività esecutive, tecniche, di supporto e/o operative, connesse a tutte le diverse operazioni del ciclo di lavorazione dei prodotti.

#### **Figure professionali esemplificative**

Addetto CRP - junior

Addetto CUAS – junior

Addetto UDR - junior

Portalettere - junior

Addetto Call Center – junior

Addetto Staff – junior

Addetto Centralino

## **LIVELLO D**

Lavoratori che svolgono attività esecutive e tecniche, con conoscenze specifiche, responsabilità personali e di gruppo, con contenuti professionali di parziale o media specializzazione. Comprende i lavoratori che, impegnati direttamente nel business di base o in attività di supporto, svolgono attività a contatto o meno con la clientela che presuppongono adeguata preparazione professionale con capacità di utilizzo di strumenti semplici e complessi e che richiedono preparazione tecnico-professionale di parziale o media specializzazione e capacità di autonomia operativa nei limiti dei regolamenti di esecuzione.

### **Ruoli**

Addetto senior

Lavoratori che, nei diversi Centri di Produzione, Uffici di Recapito e Postali e nelle Strutture di Staff, nell'ambito di processi produttivi e procedure definite, hanno maturato una significativa esperienza professionale per un periodo complessivo di effettivo svolgimento delle stesse mansioni secondo le tempistiche previste al sesto comma del presente articolo.

### **Figure professionali esemplificative**

Addetto CRP - senior

Addetto CUAS - senior

Addetto UDR – senior

Portalettere - senior

Addetto Call Center – senior

Addetto Staff – senior

### **Ruoli**

Operatore Junior - Operatore

Lavoratori che, in diversi ambienti organizzativi aziendali, svolgono nell'ambito di procedure definite, attività amministrative, tecniche o gestiscono le relazioni con i clienti fornendo informazioni sui prodotti o effettuando le operazioni richieste.

### **Figure professionali esemplificative**

Operatore Sportello – junior

Operatore Doganale

## **LIVELLO C**

Lavoratori che in possesso di conoscenze specifiche qualificate svolgono attività di carattere tecnico-amministrativo-commerciale, di coordinamento di lavoratori o particolari incarichi di responsabilità. Nell'ambito di tali attività effettuano operazioni complesse in piena autonomia e con potere di iniziativa nell'ambito di procedure definite e disposizioni dei responsabili gerarchici.

### **Ruoli**

Operatore senior

Lavoratori che, in diversi ambienti organizzativi aziendali, hanno maturato una significativa esperienza professionale per un periodo complessivo di effettivo svolgimento delle stesse mansioni, secondo le tempistiche previste al sesto comma del presente articolo, nell'ambito di procedure definite, espletando attività tecnico-amministrative e gestendo le relazioni con i clienti.

### **Figure professionali esemplificative**

Operatore Sportello – senior

Operatore Polivalente

### **Ruoli**

#### **Coordinatore**

Lavoratori che coordinano le risorse assegnate individuando soluzioni tecnico-operative utili alla gestione, all'addestramento ed al supporto della squadra; presidiano la corretta esecuzione delle attività operative e fungono da interfaccia con le figure

preposte gerarchicamente al livello superiore per la segnalazione e risoluzione di eventuali criticità.

**Figure professionali esemplificative**

Caposquadra Portalettere  
Caposquadra Lavorazioni Interne  
Caposquadra CRP  
Direttore Ufficio Postale Monoperatore  
Direttore Ufficio Postale - fino al 31.12. 2004  
Operatore Doganale Master

**Nota a Verbale**

Al fine di realizzare il coerente riposizionamento nel livello inquadramentale C del personale appartenente ai CUAS, SCA, Call Center, Orion, Pegasus e Staff, le parti concorderanno entro il 31/12/03, attraverso il lavoro della Commissione Paritetica per la classificazione del personale, le evoluzioni e gli sviluppi delle figure professionali di tali ambiti organizzativi.

**LIVELLO B**

Lavoratori che in possesso di conoscenze specialistiche svolgono funzioni inerenti attività tecnico/specialistiche ovvero funzioni di gestione, guida e controllo con responsabilità di un gruppo di lavoratori, con facoltà di decisione nell'ambito di un'autonomia funzionale circoscritta da direttive superiori, norme o procedure aziendali, idonee anche a supportare i processi decisionali.

**Ruoli**

**Supervisor**

Lavoratori che, in diversi ambienti organizzativi aziendali, sono responsabili della gestione di risorse umane e rispondono direttamente degli obiettivi del gruppo assegnati dall'azienda; fungono da punto di riferimento professionale supportando il gruppo di persone coordinate nello svolgimento delle attività e ripartiscono le attività rispetto ai carichi di lavoro; rilevano le esigenze formative/addestramento del team seguito, in relazione a nuovi prodotti, servizi, procedure.

**Figure professionali esemplificative**

Tutor Call Center  
14

Responsabile Turno CRP  
Responsabile Turno Sistemi Informativi  
Direttore Ufficio Postale

**Ruoli**

**Specialista**

Lavoratori che possiedono un know-how specialistico e che in diversi ambienti organizzativi aziendali, nei limiti delle direttive dei propri superiori, forniscono supporto di tipo specialistico in relazione a specifiche tematiche in progetti e/o processi di lavoro, interfacciandosi con le funzioni aziendali di riferimento.

**Figure professionali esemplificative**

Specialista Progetti Operativi di Filiale  
Specialista Sala Consulenza  
Sistemista  
Analista programmatore  
Specialista di staff  
Specialista Tecnico di Impianti  
Web Designer

**LIVELLO A - Quadri**

Lavoratori con elevata preparazione professionale, ampia autonomia, alto grado di

specializzazione, responsabilità diretta nell'attuazione degli obiettivi della società, cui sono attribuiti compiti di rilevante importanza. Appartengono a questo livello i dipendenti che hanno la gestione e la responsabilità di strutture organizzative di rilievo, o ai quali, in relazione all'elevato contenuto specialistico della professionalità, sono attribuite funzioni organizzative in ambito commerciale o progetti di interesse strategico per la Società, che comportino attività di studio, consulenza, progettazione, programmazione, pianificazione, ricerca e applicazione di metodologie innovative della massima rilevanza.

All'interno del presente livello professionale sono individuate due distinte posizioni retributive: A2 ed A1.

#### **Posizione Retributiva A2**

##### ***Ruoli***

Responsabile di Struttura

Lavoratori che sono responsabili di strutture organizzative e della gestione di risorse umane/economiche e che rispondono direttamente degli obiettivi assegnati dall'Azienda. Nell'ambito di tale profilo professionale le attività svolte presuppongono relazioni all'interno e/o all'esterno della società e la conoscenza delle politiche strategiche e di sviluppo aziendale.

##### **Figure professionali esemplificative**

Responsabile di Servizio CRP

Direttore Ufficio Postale

Responsabile UDR

##### ***Ruoli***

Professional

Lavoratori che coordinano strutture commerciali con responsabilità diretta sugli obiettivi nel territorio di competenza e/o che possiedono un elevato know-how specialistico e, in diversi contesti organizzativi aziendali, contribuiscono con il proprio supporto professionale al mantenimento di elevati standard qualitativi. L'attività di tali figure professionali è caratterizzata da supporto consulenziale e/o interpretativo, analisi e studio, progettazione e indirizzo in relazione a specifiche tematiche.

##### **Figure professionali esemplificative**

Product Manager

Responsabile Commerciale di Area

Analista  
aziendale.

#### **CONCLUSIONE:**

**Nelle eccezioni va preliminarmente rivolta all'Ente notificante ( Agenzia od Equitalia ) la richiesta circa la qualifica del soggetto che ha tentato il recapito dell'atto sostanziale identificabile dalla sottoscrizione. Qualora la qualifica non consenta questo tipo di mansione, il soggetto non è assistito da fede pubblica in primis, e le eccezioni si limitano alla parità di valore tra il ricorrente, qualunque difetto eccepisca, ed il soggetto operante il tentativo.**

# Le norme tributarie relative alle notificazioni

## ART. 60 DPR 600 /73

*Modificato da: Decreto-legge del 02/03/2012 n. 16 Articolo 2*

La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente e' eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:

a) la notificazione e' eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio;

**b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;**

**b-bis) se il consegnatario non e' il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita ( ... dove? ... ) la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo da' notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;**

c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;

d) e' in facolta' del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalita' stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;

**e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi e' abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; ( ..... ? ..... ) ( vedi art. 140 cpc).**

e-bis) e' facolta' del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante

fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalita' di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti e' eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

**f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.**

L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le societa' ed enti privi di personalita' giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attivita' IVA.

Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, **la notificazione ai contribuenti non residenti e' validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile.** In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento e' effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e).

La notificazione ai contribuenti non residenti e' validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalita' previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione.

Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto e' ricevuto.

**ART. 25 DPR 602 /73**

**Cartella di pagamento** (N.D.R.: Ai sensi dell'art.36, comma 4-ter del decreto-legge 31 dicembre 2007 n.248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008 n.31, ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008 la cartella di pagamento deve contenere, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Con sentenza n.280 del 15 luglio 2005 la Corte cost. ha dichiarato l'illegittimità cost. del presente articolo nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. n.600 del 1973.)

*In vigore dal 12/08/2006*

*Modificato da: Decreto-legge del 04/07/2006 n. 223 Articolo 37*

1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) **del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) **del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;**

c) **del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.**

2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

## **ART.26**

*In vigore dal 31/05/2010*

*Modificato da: Decreto-legge del 31/05/2010 n. 78 Articolo 38*

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

La notifica della cartella puo' essere eseguita, con le modalita' di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile.

Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non e' richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario.

Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalita' stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito e' affisso nell'albo del comune.

L'esattore deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

Per quanto non e' regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto; per la notificazione della cartella di pagamento ai contribuenti non residenti si applicano le disposizioni di cui al quarto e quinto comma dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

## Giurisprudenza

**Sentenza del 20/10/2014 n. 6207 - Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 1**

**Intitolazione:**

Notificazione - portiere - seconda raccomandata informativa

**Massima:**

La notificazione eseguita ai sensi dell'art. 139, co. 3, c.p.c. a mani del portiere dello stabile prevede, ai sensi del comma 4, **a maggior garanzia del destinatario dell'atto, l'invio da parte dell'ufficiale giudiziario o del messo comunale (ex art. 60, lett. b-bis, D.P.R. n. 600 del 1973, lettera introdotta con D.L. n. 223 del 2006 con efficacia dal 4/7/2006) di una seconda raccomandata a/r informativa dell'avvenuta consegna a mani del portiere.**

**Intitolazione:**

Riscossione - Cartella di pagamento IRPEF - Notifica effettuata a mani del portiere - Mancata notifica dell'avviso di accertamento al contribuente - Non sussiste - Nullità della cartella di pagamento - Non consegue

**Massima:**

In tema di notificazione avvenuta a mani del portiere dello stabile in cui risiede il soggetto cui va notificato l'atto, la Corte di Cassazione ha rilevato che non sono necessarie particolari formule sacramentali per attenersi alle norme di cui agli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, come richiamate dall'art. 60 del d.P.R.

600/1973. **La Stessa Corte ritiene nulla la notificazione** eseguita a mani del portiere dello stabile qualora si verificano due condizioni: **che non sia seguita dalla raccomandata al destinatario e che non sia accompagnata dall'attestazione dell'avvenuta ricerca degli altri soggetti abilitati**.

Quest'ultimo requisito risulta superato nel caso in cui l'Ufficiale postale barri la casella n. 7 dell'avviso di ricevimento, in tal modo confermando implicitamente che tutte le altre persone indicate dal n. 1 al n. 6 non erano reperibili.

dpr 602 /73

Art. 25

(Cartella di pagamento)

Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede ,

**a pena di decadenza,**

entro il 31 dicembre:

***(a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione e' presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attivita' di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonche'***

***del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917;))***

***b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attivita' di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del***

citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;

**(In caso di accertamento non opposto o giudicato)**

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento e' divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

2. La cartella di pagamento, redatta in conformita' al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procedera' ad esecuzione forzata.

2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo e' stato reso esecutivo.

3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato e' considerato giorno festivo. (62)

La Corte costituzionale con sentenza del 7-15 luglio 2005, n. 280 (in G.U. 1a s.s. del 20/07/2005, n. 29), ha dichiarato l'illegittimita' costituzionale del presente articolo, come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193, nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).

## 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, nonché 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, nonché 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, nonché 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 promiscuita' di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unita' 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 attivita' 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 modalita' 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**,
- **mancaza della 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**

**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	Ruolo 2009 2089 [redacted]
Controparti in litisconsorzio	a) <b>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	
Difensore	[redacted] [redacted] [redacted] [redacted] [redacted] [redacted] [redacted]

[redacted], nata a Tivoli ( Rm ) il [redacted], nella qualità di legale rappresentante della società [redacted] SRL, che conferisce delega e mandato alla propria difesa e rappresentanza per questo contenzioso al dott. comm. [redacted] dell'Ordine dei dottori

commercialisti di Latina nel cui Albo è iscritto al n. [REDACTED], e presso il cui Studio si domicilia in [REDACTED],

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

### Premessa

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

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.

### H) 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.

## **I) 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):**
  - c) **dirigenti 873;**
  - d) 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.

#### J) 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 pregiudizievole, 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);**
- perché 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)**.

#### K) 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.**

#### L) 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).

#### **M) 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, “**compete 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):**
  - c) sostituzione del dirigente in caso di assenza o impedimento;**
  - d) 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).

**N) 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).

### **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 dall'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 omessa 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 ciò 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 1aprile 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'attivita' 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» e' sostituita dalla seguente: «segnalazione»;

2) il comma 2 e' abrogato;

c) all'articolo 21-quater, comma 2, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: «La sospensione non puo' 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 e' 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 nonche' 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 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 IMPOSTE DEFINIBILI	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</li></ul>

QUANDO SI PROPONE		regionale all'imposta erariale di trascrizione <ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposta provinciale sull'immatricolazione di nuovi veicoli</li> </ul>
	<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.