Tesauro diritto tributario parte generale 2

Diritto tributario (Università degli Studi di Napoli Federico II)



Scan to open on Studocu

Studocu is not sponsored or endorsed by any college or university
Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

www.giammohelpsyou.com

Diritto Tributario

PARTE GENERALE

Riassunto di "istituzioni di diritto tributario" di Francesco Tesauro

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Gli istituti

Tributi e altre entrate di natura pubblica

Caratteristiche dei tributo	*Non sono quindi tributi*
Il tributo comporta il sorgere di un'obbligazione con effetti definitivi e irreversibili.	I prestiti forzosi, imposti si coattivamente, ma per cui era previsto un rimborso a scadenza e il versamento degli interessi.
È un entrata coattiva, sempre imposta con un atto dell'autorità.	
Il fatto generatore di un tributo è un fatto economico.	Le sanzioni sono prestazioni pecuniarie imposte autoritariamente ma collegate a un fatto illecito.
Esso realizza il concorso alla spesa pubblica e il suo gettito è finalizzato a finanziare lo stato e gli enti pubblici (le spese pubbliche). Possono esserci tributi di scopo o parafiscali destinati a specifiche finalità (ad esempio la copertura di specifiche opere pubbliche)	I contributi sono versati a finalità assistenziale e danno diritto a una controprestazione (pensione/indennità di malattia).

Sono tributi

- **IMPOSTE:** l'imposta è una prestazione pecuniaria, coercitiva, finalizzata a realizzare il concorso del contribuente alla spesa pubblica. Il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo, senza alcuna relazione con l'attività dell'ente pubblico (ad esempio percepire un reddito, possedere un bene). Le imposte sono dovute a titolo di solidarietà, realizzano la funzione contributiva. Sono obbligazioni legali, che derivano dalla legge (eccetto il canone rai che deriva da un contratto). L'imposta è indisponibile: il fisco non può rinunciare di riscuotere l'imposta da un soggetto che non ha ancora pagato. I tributi sono impignorabili e non possono essere a loro volta soggetti a imposta.

- **TASSE:** la tassa è un'entrata pubblica coattiva con presupposto un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento o lo svolgimento di un servizio pubblico, perché basata sul PRINCIPIO DEL BENEFICIO. È dovuta in ragione del fatto si trae un beneficio tratto da un servizio pubblico. Distinguiamo la tassa da altri corrispettivi dovuti in ragione dell'utilizzo di un servizio pubblico in base al regime giuridico: la prestazione imposta coattivamente è tassa, se ha base contrattuale è un corrispettivo (prezzo, tariffa, canone..). il rapporto tra prestazione e servizio pubblico, nel caso della tassa non è corrispettivo: alcune tasse, correlate a un servizio pubblico sono dovute anche in casi in cui il servizio non è concretamente utilizzato. Il nome non è decisivo: entrate denominate "canone"/"prezzo" potrebbero essere poi effettivamente delle tasse (o imposte).

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- **CONTRIBUTI:** il contributo è il tributo che ha come presupposto l'arricchimento che determinate categorie di soggetti ritraggono dall'esecuzione di un'opera pubblica di per sé destinata alla collettività in modo indistinto.

- **MONOPOLI FISCALI:** per alcuni sono considerate entrate tributarie. Il monopolio fiscale non è un istituto tributario: ciò che si paga per l'acquisto del bene è il corrispettivo di un normale contratto di compravendita. Se consideriamo la funzione dei tributi, anche il monopolio è un tributo perché ha lo scopo di procurare entrate.

Pagina 9-10: nozione di tributo in uso della giurisprudenza

Le fonti

Il diritto tributario

Il diritto tributario è quel settore dell'ordinamento che disciplina i tributi.

diritto amministrativo → diritto finanziario: settore dell'ordinamento che disciplina il reperimento delle entrate finanziarie.

- Contabilità di stato: entrate a natura privatistica
- Diritto tributario: entrate a natura pubblica

La Costituzione

In costituzione troviamo molti riferimenti alla materia tributaria:

- Articolo 2: doveri di solidarietà sociale, entro i quali rientra l'obbligazione tributaria
- Articolo 3: uguaglianza formale sostanziale. Pari trattamento fiscale a situazioni uguali
- Articolo 53: le imposte devono essere commisurate alla capacità contributiva. Essa è sempre determinata su un indice di riparto di natura economica; un eccezione in questo senso sono i tributi ambientali il cui presupposto è un'attività dannosa per l'ambiente.
- Articolo 75 comma 1: il referendum abrogativo non è ammesso in materia tributaria.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- Articolo 81: con la legge di approvazione di bilancio non possono essere introdotti nuovi tributi.
- Articolo 97: principio di buon andamento della pubblica amministrazione, il fisco dovrebbe essere efficiente.

L'articolo 23 e la riserva di legge in materia tributaria

Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge

Prestazioni → sono coattive
Patrimoniali → tributi, sanzioni amministrative, prestiti forzosi, ecc.
Imposte → sono incluse sia le prestazioni imposte in senso formale ovvero con atto autoritativo, sia le imposizioni in senso sostanziale, ovvero prestazioni di natura non tributaria, aventi funzione di corrispettivo quando per i caratteri dell'attività resa, appaia prevalente il regime impositivo (non posso fare a meno di richiedere quel servizio e pagare il corrispettivo, non è frutto di trattativa privata: tariffe telefoniche, rc auto. La libertà di stipulare il contratto è solo astratta).

La disposizione è finalizzata a tutelare la libertà e la proprietà dei singoli nei confronti del potere esecutivo. Essa è espressione di democrazia perché attribuita all'organo più direttamente rappresentativo della volontà popolare.

La riserva di legge prevista dall'articolo 23 è RELATIVA: è richiesta solo una base legislativa per le norme impositive di diritto sostanziale, ovvero quelle che definiscono un tributo. In particolare la legge deve disciplinare soggetti passivi, presupposto di imposta, aliquote, base imponibile, agevolazioni e esenzioni ovvero le linee essenziali che definiscono un tributo. Non è prevista la riserva di legge per norme riguardanti l'accertamento e la riscossione. → principio di legalità in materia tributaria.

Fonti primarie: legge ordinaria e atti aventi forza di legge

LEGGE ORDINARIA: emanata dal Parlamento, non sono comuni data la complessità della materia. Le norme tributarie come già detto non possono essere approvate con legge di bilancio e abrogate con referendum popolare.

Statuto del contribuente
Lo statuto del contribuente è una legge approvata nel 2000 che tutela i diritti dei contribuenti. È una legge ordinaria e per tanto può essere contraddetta da disposizioni di pari rango (altre leggi ordinarie e decreti). Contiene importanti disposizioni a tutela dei cittadini e può essere modificato solo in modo espresso (non implicito) e mai con legge speciale: anche questa disposizione può essere contraddetta perché tale normativa si colloca sullo stesso piano della legge ordinaria

DECRETI LEGGE: provvedimenti provvisori con forza di legge, emessi dal governo in casi di necessità e urgenza, hanno efficacia immediata a partire dal giorno della pubblicazione. Decadono se non convertiti in legge dal Parlamento entro 60 giorni. In caso di mancata conversione sorge il problema degli effetti giuridici prodotti dalla norme mentre era in

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

vigore. Molto utilizzati in materia tributaria perché son provvedimenti non preannunciati, che non si prestano quindi a manovre volte a ridurre o sfuggire dall'imposizione.
Lo statuto del contribuente prevede all'articolo 4 che *non si possa con decreto legge, introdurre nuovi tributi o estendere quelli esistenti a nuove categorie di contribuenti*". Tuttavia dato che questa disposizione ha valore di legge ordinaria può essere liberamente contraddetta approvando decreti legge in materia.

DECRETI LEGISLATIVI: emessi dal governo sulla base di una legge delega che determina oggetto, principi, caratteri direttivi, ecc.

Fonti primarie: leggi regionali e federalismo fiscale

LEGGI REGIONALI
Con la riforma costituzionale del 2001 la competenza legislativa residuale è passata alle regioni mentre lo stato ha conservato la competenza legislativa nelle materie indicate all'articolo 117 della Costituzione. Lo stato ha potestà legislativa esclusiva nella disciplina del sistema tributario e contabile dello stato e nella perequazione delle risorse finanziarie. Le regioni, nel rispetto del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario definito dallo stato, possono istituire e regolare tributi collegati al territorio, regionali e locali (materia a competenza concorrente). L'articolo 119 sancisce l'autonomia finanziaria delle regioni stabilendo che le regioni possano applicare tributi propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario fissate da leggi statali.

Le norme in materia di federalismo fiscale sono state attuate nel 2009: la legge di attuazione distingue tra 3 tipi di tributi regionali

1. Tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni che possono modificare le aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni, ecc nei limiti di quanto stabilito dalla legge statale (tassa di soggiorno)
2. Tributi addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali. Le regioni con propria legge possono modificare le aliquote addizionali (addizionale irpef)
3. Tributi propri, istituiti da leggi regionali con presupposti non assoggettati a imposizione statale.

Le legge di coordinamento inoltre

1. Individua i tributi propri dei comuni e delle provincie, ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili, stabilisce le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale.
2. Disciplina i tributi comunali e provinciali in riferimento a particolari scopi
3. Prevede che le regioni possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle provincie e delle città metropolitane.
4. Prevede che gli enti locali, entro i limiti fissati dalla legge, possano modificare le aliquote dei loro tributi e introdurre agevolazioni

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Fonti primarie: ordinamento comunitario. Regolamenti e direttive

Ordinamento Ue e ordinamento nazionale sono due ordinamenti distinti ma coordinati, che interagiscono tra loro. L'ordinamento comunitario ha una posizione di primato rispetto all'ordinamento nazionale: in caso di incompatibilità le norme comunitarie prevalgono sull'ordinamento nazionale, in forza dell'articolo 11 della Costituzione, che ammette limitazioni della sovranità italiana nei confronti dell'ordinamento comunitario.

Fonte primaria del diritto comunitario sono i trattati istitutivi di comunità. Il più recente è quello di Lisbona 2009. Essi fissano gli ambiti di competenza normativa dell'UE e dei singoli stati. Negli ambiti di competenza comunitaria i singoli stati non possono legiferare: la competenza UE è esclusiva. In questo trattato alcune materie dell'ambito tributario vengono riservate alla competenza esclusiva UE: ad esempio in materia IVA, l'UE ha competenza esclusiva ai fini di tutelare la concorrenza all'interno del mercato unico europeo.

Fonti secondarie del diritto UE, derivate dai trattati sono i regolamenti comunitari e le direttive

REGOLAMENTI COMUNITARI: Sono l'equivalente delle leggi ordinarie negli ordinamenti statali e sono direttamente applicabili , non è necessaria una legge di attuazione.

DIRETTIVE COMUNITARIE: necessitano di un provvedimento giuridico di attuazione; solo con l'approvazione della legge di attuazione esse entrano a far parte dell'ordinamento giuridico italiano. Tuttavia, se una direttiva contiene disposizioni non opzionali, precise e incondizionate, la cui applicazione non richiede disposizioni ulteriori, se alla scadenza non è ancora stata recepita, essa viene applicata all'ordinamento interno anche senza legge di attuazione.

DECISIONI UE: atti comunitari che riguardano casi specifici, vincolanti per gli interessati. Hanno effetto diretto per i destinatari in esse indicati.

Ordinamento internazionale

Distinguiamo tra

- Diritto internazionale generale: norme consuetudinarie automaticamente recepite in forza dell'articolo 10 della costituzione.
- Diritto internazionale Particolare/convenzionale: deriva da accordi, convenzioni, trattati stipulati tra stati. I trattati non diventano automaticamente norma interna ma necessitano di una legge di ratifica che dia loro attuazione. Si crea una norma interna, di rango secondario, con lo stesso contenuto del trattato.

L'articolo 117 della Costituzione subordina la potestà legislativa statale e regionale ai vincoli imposti dall'ordinamento internazionale: **pertanto è incostituzionale una norma di legge in contrasto con disposizioni internazionali.** In diritto internazionale prevale sul diritto interno solo se il trattato è stato ratificato.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Quindi la gerarchia delle fonti segue il seguente schema:

1. Costituzione
2. Norme internazionali e comunitarie
3. Legge ordinaria, atti aventi forza di legge, ecc
4. regolamenti

Fonti Secondarie: regolamenti governativi, ministeriali e regionali

Nel rispetto della riserva di legge relativa specificata nell'articolo 23, e riserva di legge assoluta per le sanzioni penali imposta dall'articolo 25, sono ammessi atti regolamentari in materia tributaria. Sono gerarchicamente sottostanti a Costituzione e fonti primarie e vengono disapplicati se in contrasto con disposizioni in esse contenute. Anche la regione può emettere regolamenti nelle materie di sua competenza, di pari rango ai regolamenti governativi e ministeriali in termini di gerarchia delle fonti.

Esistono diverse tipologie di regolamento:

- regolamenti governativi, deliberati dal Consiglio dei Ministri. In materia tributaria, data la riserva di legge relativa imposta dall'articolo 23 abbiamo
    - regolamenti esecutivi, che danno attuazione a una legge
    - regolamenti delegati, che possono essere emessi in ragione di una norma espressa
- regolamenti ministeriali
- regolamenti regionali

(p21-23, 28)

Regolamenti e atti amministrativi generali
A volte non è chiaro quando un atto appartiene a una o all'altra categoria: tuttavia questa distinzione è fondamentale perché l'atto amministrativo, a differenza del regolamento, non ha valore normativo; il giudice non è tenuto ad applicare le disposizioni contenute in esse

Classificazione delle norme di diritto tributario

NORME SOSTANZIALI: disciplinano l'obbligazione tributaria, definendo fattispecie e effetti.

A. **norme impositrici:** stabiliscono soggetti passivi di imposta, presupposto, aliquote, formazione dell'imponibile. Sono sottoposte a riserva di legge relativa (art 23) e devono rispettare il principio di capacità contributiva (art 53)
B. **norme di agevolazione tributaria:** stabiliscono esenzioni, detrazioni, deduzioni. Sono sottoposte a riserva di legge relativa (art 23) e devono rispettare il principio di capacità contributiva (art 53)
C. **norme sanzionatorie:** presupposto degli illeciti, quali fatti costituiscono illeciti tributari.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- Sanzioni amministrative: riserva di legge relativa (23)
- Sanzioni penali: riserva di legge assoluta (25)

Alcuni autori non ritengono applicabile, in caso di lacune dell'ordinamento, le norme sostanziali per analogia:

- Tesauro ritiene non applicabile l'analogia
- Falsitta considera applicabile l'analogia alle norme impositrici e di agevolazione, a patto che essa sia coerente con l'intenzione del legislatore.

Sicuramente l'analogia è esclusa per le norme che definiscono sanzioni penali, in forza dell'articolo 25 della costituzione.

NORME PROCEDIMENTALI

A. **norme che disciplinano le attività di accertamento e riscossione del tributo e delle sanzioni:** poteri di indagine e controllo del fisco, obbligo e modalità di presentazione delle dichiarazioni, modalità di versamento, ecc.
B. **norme sul processo tributario**
C. **norme che disciplinano i mezzi di prova:** presunzioni legali, presunzioni semplicissime; il giuramento non è ammesso come mezzo di prova nell'ambito del processo tributario

Efficacia delle norme tributarie nel tempo

Le leggi, dopo l'approvazione parlamentare e la promulgazione da parte del Presidente della Repubblica, sono pubblicate in Gazzetta Ufficiale e entrano in vigore dal 15esimo giorno successivo alla pubblicazione. Tuttavia la data di entrata in vigore non coincide sempre con l'inizio dell'efficacia della norma.

Di norma, se non è previsto diversamente la legge non ha effetto retroattivo (art 11 preleggi c.c).
Sussistono però numerose eccezioni a questo principio come il **tempus regis actum:** le norme procedimentali (salvo, secondo alcuni, per le norme sui mezzi di prova: per alcuni tipi di presunzioni legali assimilabili a norme impositrici sicuramente non vale) possono disciplinare atti precedenti la loro entrata in vigore, ad esempio consentire una nuova modalità di indagine anche su periodi di imposta passati, ora al vaglio degli accertamenti. Le norme procedimentali sono quindi di applicazione immediata, si applicano ai procedimenti in corso di svolgimento al momento dell'entrata in vigore della legge, anche se essi sono relativi a fatti del passato.

La retroattività quindi non dovrebbe valere per le norme sostanziali: Tuttavia la Corte costituzionale ha salvato forme di prelievo retroattivo senza legami diretti con l'attualità, ad esempio adottando la tesi che se l'imposizione retroattiva era prevedibile nel momento in cui si verificò il presupposto, allora è legittima.

Le leggi di interpretazione autentica, ovvero quelle emanate per risolvere un interpretazione dubbia di una certa norma, hanno certamente effetti retroattivi.
In materia lo **statuto del contribuente** all'articolo 2 interviene per evitare abusi prescrivendo l'adozione di leggi di interpretazione autentica solo in casi eccezionali e specificandolo chiaramente nel testo della disposizione interpretativa.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Art 3 dello statuto del contribuente: efficacia temporale delle norme
Le disposizioni innovative non hanno effetto retroattivo.
Le modifiche alla normativa di tributi periodici si applicano al periodo di imposta successivo a quello dell'entrata in vigore (se entra in vigore oggi si applica dal 2014).

Efficacia delle norme tributarie nello spazio

La legge esplica i suoi effetti in tutto il territorio politico nazionale, e solo entro tale ambito. Essa si applica quindi, di regola, a tutti i presupposti che si verificano entro tale ambito, se non vi sono norme che escludono certi luoghi (Livigno, Campione d'Italia).

Tuttavia possono essere presupposto di imposta fatti avvenuti al di fuori dello stato italiano: deve sussistere però un collegamento personale con lo stato italiano. Se non vi è alcun collegamento di natura sociale, personale o economico il fatto non può essere tassato.

Fin qui abbiamo considerato i limiti al potere legislativo: per quanto concerne l'attuazione delle norme (accertamenti, riscossione), salvo accordi bilaterali e convenzioni stipulati tra stati, all'estero non c'è potere di attuazione. La legge non può avere efficacia oltre i limiti del territorio ad essa sottoposto. Per questo gli stati stipulano accordi di assistenza reciproca, scambio di informazioni, possibilità di notifica all'estero, ecc.

Interpretazione delle norme tributarie

La legislazione tributaria presenta alcune peculiarità che ne rendono complessa l'interpretazione:

- La legislazione tributaria non è raccolta in un testo unitario. All'ordinamento tributario afferiscono produzioni normative non coordinate. Risulta difficile individuare i principi generali
- Non sempre è agevole individuare la disciplina applicabile, non tutto è regolato in modo chiaro e completo
- Il legislatore produce continuamente norme per motivi di gettito e per adeguare la legislazione alle nuove realtà economiche, ai nuovi strumenti contrattuali, ai nuovi istituti giuridici.
- Spesso le norme tributarie nascono frettolosamente in decreti legge a volte non convertiti.
- Per la comprensione di alcune norme son richieste conoscenze finanziarie, ragionieristiche, in materia di bilancio. Prevedono spesso anche calcoli e conteggi
- Tecnica legislativa: a questo pro interviene l'articolo 2 dello statuto del contribuente.
  Art 2 statuto del contribuente: chiarezza e trasparenza delle norme tributarie
  - il legislatore, per richiamare una norma precedente, non può limitarsi a darne un riferimento, ma deve sinteticamente indicarne il contenuto
  - nella rubrica va richiamato il contenuto della disposizione

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- il titolo della legge deve richiamarne l'oggetto
- vietato inserire norme tributarie in leggi che disciplinano materie non tributarie, a meno che non siano strettamente attinenti all'oggetto della legge
- Nella legge di modifica va riportato integralmente il testo corretto della norma modificata.

Non esistono criteri interpretativi particolari per il diritto tributario: i criteri sono gli stessi per ogni forma di diritto:

1. **Interpretazione letterale.** (p 43-44)
2. **Interpretazione logico-sistematica** se con l'interpretazione letterale non si risolve la questione (p 48-49)

P 49-55 – v. libro

Circolare dell'agenzia delle entrate

Ha un valore interpretativo circoscritto all'ambito dell'agenzia delle entrate: né il giudice né il contribuente sono tenuti ad attenersi al contenuto della circolare. È vincolante solo per gli uffici gerarchicamente inferiori a quello che ha emesso la circolare. Crea affidamento nei contribuenti: ovvero certezza di non incorrere in sanzioni se ci si uniforma al comportamento indicato nella circolare.

P 56-58 v.libro

Analogia:

- NO per norme sanzionatorie, fattispecie imponibili, debitori di impostaù
- SI per lacune tecniche (procedimenti, processo tributario, ecc),
- se le norme sono di diritto privato, devono essere suscettibili di applicazione anche a questo ambito, devono essere compatibili con le peculiarità del diritto tributario

P 58-62

Capitolo svolto approssimativamente – fate riferimento al libro, capitolo sull'interpretazione

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Principi dell'ordinamento tributario

Principi costituzionali:

Art. 53.
Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Il dovere tributario trova giustificazione nel dovere di solidarietà (art 2 Costituzione). Tutti, sono tenuti a concorrere alle pubbliche spese, non in ragione di quanto ricevono dallo stato ma in ragione della propria **capacità contributiva.** Il tributo è mezzo di attuazione del principio di solidarietà, per l'adempimento dei fini sociali che la Costituzione assegna alla Repubblica. Infatti lo stato, per il principio di uguaglianza sostanziale sancito dall'articolo 3 della Costituzione comma 2, deve rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana. I tributi quindi non sono solo lo strumento giuridico con cui lo stato reperisce le risorse necessarie al suo funzionamento, ma hanno funzioni extrafiscali redistributive, di solidarietà, di incentivo e disincentivo di alcune attività economiche. Il dovere di contribuire è tale che chi ha di più è tenuto a contribuire in maniera più che proporzionale (art 53 comma 2). Il dovere di contribuire non è uguale per tutti, ma basato sul principio di progressività.
Il dovere solidaristico si pone in funzione dell'interesse fiscale, ovvero della necessità di riscuotere i tributi: c'è un bilanciamento tra principi costituzionali, necessità di reperire le fonti di finanziamento e tutela dei diritti dei contribuenti. (p 78-79)

IL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA: VINCOLO E GARANZIA
L'articolo 53 ha una funzione garantista nei confronti dei contribuenti: tutela i contribuenti da imposizioni che colpiscono chi non ha capacità contributiva. Rappresenta il tetto massimo al prelievo fiscale imponibile: è da ritenersi incostituzionale un prelievo eccessivo che espropria il cittadino dei suoi beni.
Il legislatore è tenuto a scegliere presupposti dei tributi indicatori di capacità contributiva, può imporre tributi solo in ragione di un fatto indicativo di capacità contributiva.

La capacità contributiva è quindi
- Limite minimo all'imposizione: se hai capacità contributiva sei soggetto passivo
- Limite massimo all'imposizione: non può eccedere la capacità contributiva
- Parametro in base al quale si stabilisce la tassazione.

La capacità contributiva è un limite quantitativo al prelievo fiscale: il sacrificio patrimoniale imposto ai contribuenti deve essere rapportato all'idoneità che il singolo mostra di potersi privare dei propri beni mettendoli a disposizione della collettività. L'IMPOSIZIONE NON DEVE MAI INTACCARE I MEZZI ECONOMICI NECESSARI A SODDISFARE I BISOGNI ESSENZIALI → Non sempre infatti avere capacità economica vuol dire avere capacità contributiva: potrei avere il minimo per vivere, ma non capacità contributiva. Il

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

limite massimo della misura del tributo è inserito nell'art 53: rientra nella discrezionalità del legislatore fissare l'entità del tributo nei limiti della ragionevolezza, tenendo conto di tutti i tributi che gravano sulla stessa manifestazione di ricchezza. La giurisprudenza sostiene che le imposte su patrimonio o reddito patrimoniali non possono essere tanto elevati da trasformarsi in esproprio.

NOZIONE DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

L'articolo 53 non definisce il concetto di capacità contributiva: per questo ci sono diversi orientamenti in dottrina su quali fatti economici sono espressione di capacità contributiva:

- Nozione soggettiva di capacità contributiva: indica l'effettiva idoneità soggettiva del contribuente a far fronte al dovere tributario, manifestate da indici concretamente rivelatori di ricchezza.
- Nozione oggettiva di capacità contributiva: qualsiasi fatto economico è indice di capacità contributiva, anche se non espressivo dell'idoneità soggettiva del contribuente obbligato. Qualunque fatto economico appare indice di capacità contributiva. Secondo questa interpretazione sono conformi al principio di capacità contributiva imposte collegate all'uso di un documento o al compimento di un atto giuridico, a fatti non direttamente espressivi di capacità economica.

Propria capacità contributiva → i fatti indice di capacità contributiva devono essere riferibili al soggetto, l'imposizione è soggettiva. L'obbligazione tributaria deve essere in carico a chi ha realizzato il presupposto del tributo. Tuttavia vi sono norme che pongono obblighi a carico dei terzi diversi da colui che realizza il fatto espressivo di capacità contributiva: occorre che il terzo faccia ricadere a sua volta l'onere economico su chi realizza il presupposto di fatto (meccanismi di rivalsa).

INDICATORI DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

Gli indici di capacità contributiva devono essere basati su fatti economici:

- INDICI DIRETTI: reddito, patrimonio, incrementi di valore del patrimonio
- INDICI INDIRETTI DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA: consumi, scambi di beni, fabbricazione

FUNZIONE GARANTISTA E PRINCIPIO DI EFFETTIVITA'

Il collegamento tra tributo e fatto rivelatore di capacità contributiva deve essere effettivo, non apparente o fittizio.

Se la tassazione è astratta la norma è incostituzionale: se il legislatore si avvale di presunzioni legali assolute o relative la cui prova contraria è pressoché impossibile o irrilevante, l'imposizione non è costituzionalmente ammissibile.

L'effettività può venire a mancare anche in caso di forte inflazione, quando l'imposizione colpisce un reddito puramente nominale non rappresentativo del reale potere d'acquisto.

Tuttavia la Corte non considera rigidamente questo principio: in particolare

- La Corte considera legittimo il sistema catastale, in quanto comporta la tassazione del reddito medio ordinario. Il catasto basa infatti la tassazione su un reddito figurativo calcolato in base alla zona in cui si trova l'immobile e al numero di vani.
- La Corte ritiene stia al legislatore decidere se tener conto o no dell'inflazione; solo nei casi di particolare gravità è tenuto a depurare la

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

base imponibile dagli effetti conseguiti dal processo di svalutazione monetaria.

PRINCIPIO DI ATTUALITA'

Oltre che effettiva la capacità contributiva deve essere attuale. L'attualità è un aspetto dell'effettività: il tributo, nel momento in cui trova applicazione deve essere correlato ad una capacità contributiva in atto, non a una capacità contributiva passata o futura.

I tributi retroattivi sono incostituzionali perché in contrasto con questo principio se colpiscono fatti del passato che non esprimono capacità contributiva attuale. Sono costituzionali se colpiscono fatti che esprimono una capacità contributiva ancora attuale. Come già detto il principio dell'irretroattività del diritto è derogabile purchè rispettino valori e interessi costituzionalmente protetti e non incidano su situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti. La legge tributaria retroattiva viola il principio di capacità contributiva se, nell'assumere a presupposto un fatto del passato, spezza il rapporto tra imposizione e capacità contributiva: in ciò ha rilevanza la distanza temporale e la prevedibilità del tributo retroattivo.

Le obbligazioni di acconto sono ammissibili nell'ottica di questo principio?

Gli acconti sono pagamenti di tributi anticipati basati su presupposti che si verificheranno in futuro. Il legislatore può imporre pagamenti anticipati a patto che

a) La fattispecie a cui si collega l'obbligazione di acconto non sia slegata dal presupposto (ci sia effettività)
b) L'obbligo di versamento non sia incondizionato: il contribuente deve avere la possibilità di non versare se prevede di non produrre reddito, o di ricalcolare l'acconto su un reddito presunto inferiore
c) Deve essere garantito il diritto di rimborso delle somme indebitamente versate e meccanismo di riequilibrio del saldo in modo da far sì che venga versato solo ciò che è effettivamente dovuto.

RIMBORSO DELL'INDEBITO

Il fisco non può trattenere prelievi avvenuti indebitamente, in assenza di capacità contributiva.
Se una norma esclude l'imposizione tributaria retroattivamente, non si può in alcun modo impedire la ripetizione dell'indebito. Tuttavia l'istanza di rimborso deve essere presentata nei termini prefissati dalla legge che disciplina il tributo nello specifico in esame.
Se la Corte costituzionale accoglie una questione di dubbia costituzionalità, la norma viene eliminata con effetto retroattivo: chi ha pagato indebitamente ha diritto alla ripetizione dell'indebito purché l'istanza venga presentata nei termini previsti per il rimborso.

CAPACITA' CONTRIBUTIVA E NORME FORMALI

Il principio di capacità contributiva riguarda le norme sostanziali e non quelle formali (procedimentali e processuali). Devono perciò essere conformi a tale principio le norme che disciplinano i tributi, il diritto al rimborso dell'indebito, e altre norme di diritto sostanziale (acconti).

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

CAPACITA' CONTRIBUTIVA, TASSE E TRIBUTI COMMUTATIVI

Il principio di capacità contributiva riguarda prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare di visibilmente: non concerne quindi le tasse, perché destinate a finanziare spese pubbliche il cui costo è divisibile, sulla base del principio del beneficio. Questo orientamento però contrasta con l'art 53 perché ci son servizi pubblici divisibile che soddisfano bisogni essenziali costituzionalmente tutelati: in questo caso il costo non può essere addossato interamente a chi usufruisce del servizio senza tener conto della sua capacità contributiva. Solo per i servizi non essenziali sono ammessi modalità di finanziamento che prescindono dalla capacità contributiva degli utenti.

CAPACITA' CONTRIBUTIVA, UGUALIANZA E RAGIONEVOLEZZA

Considerando l'articolo 3 comma 1, che enuncia il principio dell'uguaglianza formale, ne consegue che soggetti che si trovano nella medesima situazione debbano avere il medesimo trattamento fiscale, soggetti che si trovano in situazioni diverse devono avere trattamenti fiscali diversi.

La legge tributaria deve trattare in modo uguale i fatti economici che esprimono pari capacità contributiva, e in modo diverso i fatti che esprimono capacità contributiva in misura diversa.

Spetta al legislatore stabilire se due situazioni sono uguali o diverse. Non devono esserci discipline discriminatorie per sesso, razza, età, lingua, religione, orientamento politico, ecc. Il principio di uguaglianza esige che la legge non detti discipline contraddittorie, esige coerenza interna: se assumiamo un presupposto quale indice di capacità contributiva, ogni fattispecie imponibile deve essere espressione di questa ipotesi di capacità contributiva.

Il giudizio costituzionale che coinvolge il principio di uguaglianza è basato sul *tertium comparationis:* si mette a confronto la norma di dubbia costituzionalità (o la mancanza di una norma) con un'altra disciplina legislativa analoga, valutando se è giustificata o irragionevole la disparità di trattamento.

PRINCIPIO DI UGUALIANZA E AGEVOLAZIONI FISCALI

Considerando l'articolo 3, quali sono le ragioni che possono legittimare norme di favore senza violare il principio di uguaglianza?

⇨ Le norme di favore devono essere ragionevoli e non immotivate: l'agevolazione deve trovare giustificazione in una norma costituzionale → sono costituzionali agevolazioni riguardanti la cultura, la famiglia, la scuola, il lavoro, la montagna, il risparmio, la cooperazione.

Di solito il giudizio di costituzionalità in materia di agevolazioni non verte sulla costituzionalità di un'agevolazione ma sul fatto che la mancata estensione ad altre categorie oltre a quella prevista violi il principio di uguaglianza

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

I principi UE in materia di imposizione tributaria

P80-94

CEDU

La tutela della CEDU per le controversie fiscali è riconosciuta per le controversie e sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie. Opera il principio del giusto processo per le controversie tributarie, ma non in base all'art 6 della CEDU (solo per controversie civili e penali) bensì in baseall'art 111 della costituzione.

Norme fiscali TFUE

Il legislatore è vincolato dal diritto comunitario. Il trattato sul funzionamento dell'unione europea sottoscritto a Lisbona nel 2007, in vigore dal 2009 contiene norme volte ad assicurare che il mercato comune funzioni come un mercato interno in regime di libera concorrenza. Troviamo nel trattato:

- Norme che mirano a garantire l'integrazione negativa:
  - PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE IN BASE ALLA NAZIONALITA': assicurare parità di trattamento nei diversi ordinamenti nazionali ai cittadini UE. Sono vietate quindi le discriminazioni dirette e indirette o dissimulate basate sulla nazionalità. Non è compatibile col trattato quindi ogni discriminazione fiscale tra residenti e non residenti (normativa che prevede peggiori condizioni fiscali per i non residenti ad esempio)
  - LIBERTA' FONDAMENTALI
    - Libera circolazione delle merci: non vi possono essere in UE dogane e dazi doganali. Alle merci provenienti da paesi terzi si applica una tariffa doganale comune. Sono vietate le restrizioni quantitative alle importazioni e qualsiasi misura di effetto equivalente. Non si possono colpire le merci estere con imposizioni interne superiori a quelle applicate alle merci nazionali.
    - Libera circolazione delle persone – i lavoratori: i cittadini UE hanno diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli stati membri. Ciò implica che, nonostante le differenze previste per residenti e non residenti, se un non residente produce la maggior parte del suo reddito fuori dallo stato di residenza, abbia diritto alle stesse attenuazioni del carico fiscale previste per i residenti. Il trattamento nazionale deve essere concesso per non ledere la libertà di circolazione.
    - Le imprese: nel TFUE è sancita la libertà di stabilimento che comporta il diritto di esercitare un'attività economica in uno stato membro diverso da quello di origine e il diritto di aprire filiali, agenzie, succursali in un altro stato membro. Le norme fiscali non possono trattare diversamente le società residenti e le stabili organizzazioni. (p87-88-89)
    - Libera circolazione dei servizi: non si possono limitare la deducibilità di costi sostenuti per prestazioni di servizi da imprese non residenti
    - Libera circolazione dei capitali: vieta ogni restrizione ai movimenti dei capitali e ai pagamenti tra stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.(p 90)
      Deroghe p 90-91
  - DIVIETO DI AIUTI DI STATO: le imprese devono operare in condizioni di concorrenza non falsata. L'aiuto di stato è una misura concessa dallo Stato o con risorse statali,che comporta un vantaggio sottoforma di sovvenzioni o alleggerimento di costi, che incide sugli scambi tra Stati membri, concesso in maniera specifica e selettiva, che avvantaggia singole aziende e non

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

generalmente un certo settore. Esistono deroghe contemplate nel Trattato in alcune materie (agricoltura, pesca, trasporti….), sono compatibili gli aiuti concessi ai singoli consumatori, in occasione di calamità nazionali, o altri eventi eccezionali. Gli stati devono, prima di adottare un comportamento di favore per le imprese, comunicarlo alla Commissione e non possono eseguirlo finchè la commissione non si è preannunciata. Se gli stati concedono aiuti non notificati o non compatibili, la commissione ne dispone la revoca e ordina il recupero dell'aiuto

- Norme sull'armonizzazione (integrazione positiva): l'art 113 del TFUE attribuisce al Consiglio il potere di armonizzare gli le legislazioni degli Stati membri in materia di imposte indirette per eliminare le disparità allo scopo di eliminare le disparità dei regimi nazionali per assicurare la libera concorrenza non alterata da distorsioni fiscali. L'armonizzazione riguarda solo le imposte indirette. Per le imposte dirette non è stata prevista l'armonizzazione perché non ritenuta necessaria all'instaurazione del mercato interno.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Elusione

ELUSIONE
È abuso del diritto, non è né evasione (violazione delle legge), né lecito risparmio di imposta. Definiamo l'elusione come l'utilizzo di un istituto fiscale in modo distorto, utilizzando alcune norme in modo non coerente col motivo per cui sono state elaborate, per ottenere un vantaggio fiscale illecito aggirando alcune norme. Chi elude non viola alcuna disposizione specifica, evita di realizzare il presupposto della tassazione più onerosa seguendo un percorso anomalo, abusivo. È posta in essere con strumenti leciti. L'elusione è correlata all'abuso del diritto perché il contribuente applica abusivamente una norma fiscale più favorevole tramite un raggiro legale.

EVASIONE
Consiste in violazioni delle norme tributarie volta a occultare materia imponibile.

LECITO RISPARMIO DI IMPOSTA
I contribuenti sono liberi, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, di seguire tra diverse alternative, quella fiscalmente meno onerosa. Il lecito risparmio di imposta implica che sia posto in atto il trattamento più favorevole senza che ciò sia un abuso del diritto. Non è indebito perché conseguenza dell'applicazione della norma fiscale coerentemente alla sua ratio.

In Italia non esiste una disposizione generale esplicita a contrasto dell'elusione valida per tutti i tributi.

Abbiamo, per i singoli tributi

- **NORME A ESPLICITO CONTENUTO ANTIELUSIVO**
  = Disciplinano fattispecie a contenuto espressamente qualificato come antielusivo.
  Con queste norme il legislatore consente all'amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso.

  ART 37 bis dpr 29/09/73 n.600, imposte sul reddito*: sono in opponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, a ottenere riduzioni di imposta o rimborsi, altrimenti indebiti.*

  Per questo articolo, l'elusione assume rilievo se*:*
  - ➲ Sia stato messo in atto un comportamento privo di valide ragioni economiche, l'operazione è giustificata solo dal risparmio fiscale ottenibile tramite essa. La validità delle ragioni economiche va intesa, secondo la giurisprudenza comunitaria, come necessità che l'operazione sia motivata in modo essenziale da ragioni extrafiscali. Lo scopo economico dell'operazione sia tale per cui essa sarebbe stata compiuta anche senza vantaggi fiscali. Tali ragioni devono essere essenziali: se il fine essenziale è l'elusione. Ad esempio negli anni 80 avvenivano fusioni tra società a scopi elusivi: si incorporavano le "bare fiscali", società in perdita di valore nullo, per riportare a nuovo le perdite fiscali e ottenere un risparmio fiscale negli anni successivi.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- ➲ C'è un aggiramento, un utilizzo distorto di un istituto fiscale: vi è aggiramento se il modello adottato è differente da quello standard e comporta l'aggiramento di un obbligo fiscale.
- ➲ Volto a ottenere un indebito vantaggio tributario, una riduzione di imposta o un aumento del credito di imposta.

La norma fin qui analizzata è valida in un numero circoscritto di casi:

a) Trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie, distribuzioni ai soci di voci del netto non formate con utili
b) Conferimenti in società, trasferimento e godimento di aziende
c) Cessioni di crediti
d) Cessioni di eccedenze d'imposta
e) Trasferimento di residenza all'estero da parte di società
(altri esempi p. 253 Tesauro).

Se il fisco riesce a provare la natura elusiva dell'atto, la condotta resta improduttiva di effetti nei confronti del fisco, è inopponibile. Non vi è una specifica sanzione: semplicemente non si riconoscono i benefici tributari derivanti dall'operazione elusiva: l'imposta è dovuta come se non fosse mai stata compiuta.

L'elusione assume rilievo se		conseguenze
- Comportamento privo di valide ragioni economiche - C'è aggiramento - Volto a ottenere un indebito vantaggio tributario	E ciò avviene nelle fattispecie elencate	Tali fatti sono in opponibili al fisco, restano improduttivi di vantaggi tributari

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE ELUSE:
L'amministrazione tributaria invia un avviso di accertamento per la differenza tra le imposte versate e quelle dovute se non fosse stato messo in atto il comportamento elusivo. Il procedimento di accertamento però differisce dalla prassi comune:

1) Obbligo di contradditorio: di norma il fisco non è tenuto ad avvertire il contribuente degli accertamenti in corso prima di emettere l'avviso di accertamento; invece in questo caso è tenuto a chiedere dei chiarimenti in contradditorio. Il contribuente può inibire l'accertamento dimostrando le valide ragioni economiche alla base della sua condotta. Solo se il fisco disconosce queste ragioni può emettere l'avviso di accertamento.
2) L'avviso di accertamento deve contenere una doppia motivazione: oltre a specificare il comportamento elusivo censurato bisogna illustrare i motivi per cui non sono stati accettati i chiarimenti forniti dal contribuente.

Il contribuente può chiedere il preventivo parere della direzione generale dell'agenzia delle entrate qualora stesse per compiere atti potenzialmente elusivi per cui potrebbe scattare un procedimento di accertamento. (v. p 259 per i termini)

- **NORME A CONTENUTO IMPLICITAMENTE ANTIELUSIVO**

La disposizione vieta espressamente un comportamento potenzialmente elusivo. La antielusività non è specificata ma risiede nella ratio della norma. Sono interventi sostanziali nella disciplina del tributo (esempi p 246-247). Queste norme sono imperative e occorre applicarle. Si può tuttavia chiedere la loro disapplicazione (interpello disapplicativo) all'amministrazione finanziaria dimostrando l'impossibilità di mettere in atto, nella specifica situazione, il comportamento elusivo che la norma può evitare.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- **RIQUALIFICAZIONE DEI NEGOZI**
  Un'altra tecnica antielusiva consiste nel riqualificare i negozi giuridici elusivi in modo da far emergere il vero negozio posto in essere dalle parti. Viene superata la forma attribuita al contratto. Un esempio di questa norma la troviamo nella disciplina dell'imposta di registro: *l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*.
  esempi p. 245 di contratti a gradini (pluralità di contratti messi in atto ai fini elusivi) :
  - Il padre dona BOT al figlio e il figlio compra l'immobile, vero oggetto di donazione, coi BOT ricevuti in dono fittiziamente.
  - sale and lease back: un impresa vende un bene ad una società di leasing la quale lo retrocede in leasing allo stesso venditore (p.45 per i dettagli)
  - costituzione di società di comodo ai fini di elusione fiscale

- **fattispecie surrogatorie/supplementari.**
  È un importante strumento antielusivo che cerca di impedire ai contribuenti di utilizzare lo strumento previsto dalla fattispecie supplementare per fini di elusione.

Orientamento giurisprudenziale e clausola antielusiva generale

La giurisprudenza ritiene esistente nel nostro ordinamento una clausola generale antielusiva non scritta che vieta l'abuso del diritto fiscale. È una norma che ha fonte giurisprudenziale: si richiede venga formulata espressamente una norma generale a tutela dei contribuenti ponendo dei limiti.
Questa clausola generale è vista come derivazione dai principi di capacità contributiva e progressività di imposta enunciati dall'articolo 53. (p 257).

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

L'obbligazione tributaria

Norma tributaria sostanziale → disciplina l'obbligazione tributaria:

- definisce la fattispecie: la fattispecie è il presupposto di imposta, ovvero quel fatto che se si verifica determina il sorgere dell'obbligazione tributaria.
- definisce gli effetti:
  - di diritto sostanziale: debito nei confronti dell'erario, prestazione pecuniaria dovuta
  - di diritto formale: obblighi formali di dichiarazione, ecc

l'obbligazione tributaria è

- pubblica: una controparte è un ente pubblico
- legale: imposta ex lege (riserva di legge articolo 23).
- Pecuniaria: in casi eccezionali è ammessa la dazione di beni culturali o cedole scadute di titoli di stato

L'obbligazione diventa definitiva nel suo ammontare

a. Quando è decorso il termine di decadenza senza che l'amministrazione fiscale abbia emesso avvisi di accertamento. Ciò che è stato versato estingue l'obbligazione a titolo definitivo, non può essere richiesto un ulteriore versamento.
b. In caso di accertamento e successivo processo tributario l'obbligazione diventa definitiva quando la sentenza passa in giudicato e non è più impugnabile

Applicabilità dei principi di diritto civile all'obbligazione tributaria

L'obbligazione tributaria, pur con le sue peculiarità, è inquadrabile nel genere delle obbligazioni civili: tuttavia occorre sempre verificare la compatibilità delle norme in materia di obbligazioni civilistiche con la funzione di giusto riparto che l'obbligazione tributaria realizza nei confronti della collettività. Infatti il mancato soddisfacimento del credito statale non grava sullo stato ma su tutta la collettività.

Normativa civilistica in materia tributaria:

- **Compensazione**
  In materia tributaria non si applica la disciplina civilistica della compensazione: è infatti previsto un istituto autonomo, la compensazione tributaria che opera nelle fattispecie elencate dall'articolo 17 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241 *"I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva."*
  È quindi consentita la compensazione tra debiti e crediti, anche verso enti impositori diversi (compenso l'imposta dovuta al comune con un credito che ho verso lo stato): addirittura è possibile compensare i debiti previdenziali per i contributi.
  Anche lo statuto del contribuente, all'articolo 8 menziona la compensazione: *L'obbligazione tributaria puo' essere estinta anche per compensazione.*

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- **Prescrizione**
  La prescrizione di un credito è 10 anni, come nel diritto civile

- **Decadenza**
  La decadenza riguarda i poteri di accertamento, controllo e notifica del fisco: la legge tributaria fissa il termine entro il quale l'ente impositore deve svolgere le sue indagini e notificarne i risultati all'interessato. Se entro il termine non avviene la notifica, il potere decade e il fisco non può più accertare la maggiore imposta dovuta. L'obbligazione diventa definitiva. In materia di dichiarazione dei redditi il termine è entro il 31/12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, che raddoppia in caso di notifica di illeciti tributari penali.

- **Indisponibilità dell'obbligazione tributaria: rinuncia del credito e transazione**
  Il diritto tributario è dominato dal principio di legalità per cui l'amministrazione finanziaria, a differenza del privato non può disporre dei suoi crediti né del potere impositivo (non è discrezionale). Tra i modi di estinzione dell'obbligazione tributaria non rientrano né la remissione del debito né la transazione. È nulla ad esempio la clausola contrattuale col quale l'amministrazione pubblica rinuncia all'applicazione di un tributo, o l'accordo con il quale fisco e contribuente si accordano per il pagamento di una somma inferiore. La transazione e la rinuncia al credito contrastano col principio di equa distribuzione, e con gli articoli 2, 3 e 53 della costituzione. Inoltre anche il diritto comunitario censura queste pratiche: esse costituiscono infatti aiuti di stato, che avvantaggiano la singola impresa che ne beneficia distorcendo la concorrenza.
  A questo principio esistono tuttavia alcune eccezioni: sono istituti di nuova introduzione che hanno al loro interno elementi di transazione, infatti sono accordi che portano a una riduzione del debito
    - Conciliazione giudiziale tributaria: si cerca di chiudere il contenzioso tributario con un accordo.
    - Accertamento con adesione del contribuente: '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.
    - Transazione fiscale in sede di fallimento: istanze di definizione concordataria delle posizioni debitorie legate a procedure concorsuali. Si cerca anche qui una sorta di accordo.

Il presupposto di imposta

Il presupposto di imposta è quel fatto che, individuato in ogni singola legge di imposta, è assunto come generatore dell'obbligazione tributaria. Esso è connotato dal legislatore sotto i profili oggettivo, soggettivo, spaziale e temporale: è un fatto giuridicamente qualificato. Non è possibile definire un presupposto per analogia.

L'individuazione del presupposto di imposta deve essere conforme:

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- alla riserva di legge disposta dall'articolo 23 della Costituzione
- al principio di capacità contributiva (53): deve essere basato su fatti economici, deve essere indicatore di capacità contributiva, legato con lo stato italiano (cittadinanza, residenza)

Profilo soggettivo del presupposto di imposta
Il profilo soggettivo è il collegamento tra il fatto (presupposto oggettivo) e il soggetto passivo di imposta

Le fattispecie (imponibili e non):

- **imponibili:** ricadono nel presupposto e originano l'obbligazione tributaria
- **esenti:** le esenzioni sono istituti normativi che sottraggono all'applicazione del tributo fattispecie imponibili secondo la definizione generale di presupposto. Sono norme agevolative, giustificate dalla necessità di tutelare principi e valori costituzionali. I soggetti esenti non sono tenuti a versare l'imposta (obblighi sostanziali), ma devono adempiere agli obblighi formali. Non sempre l'esenzione infatti opera su tutti gli aspetti dell'obbligazione tributaria: può restare ad esempio l'obbligo di dichiarazione. Le esenzioni si distinguono dalle esclusioni perché sono una deroga alla disciplina generale del tributo, mentre le esclusioni sono fattispecie lasciate fuori dal campo di applicazione dai principi generali dell'imposta. Le esenzioni possono essere temporanee o permanenti. Possono inoltre essere:
  - di carattere soggettivo: l'elemento su cui si basa è il presupposto soggettivo. Se muta la proprietà del cespite non opera più.
  - Di carattere oggettivo: l'elemento su cui si basano le esenzioni è il presupposto oggettivo; l'oggetto è escluso dall'imposizione. Non vengono a meno se muta la proprietà del cespite

  L'esenzione può comportare tanto l'esonero come l'applicazione di un'altra imposta.
- **escluse:** non ricadono nel presupposto di imposta, non rientrano nel campo di applicazione del tributo. Non originano né obblighi formali, né sostanziali.
  Alternative: si hanno fattispecie alternative quando un fatto ricade nel campo di applicazione di due imposte e il legislatore prevede che allorché si applichi una delle due l'altra non è dovuta o è dovuta in misura ridotta. Ad esempio la cessione di azienda è alternativamente presupposto IVA e di imposta di registro: è dovuta solo l'imposta di registro tra le due fattispecie alternative.
- **Condizionali:** L'efficacia di una fattispecie può essere sottoposta anche a condizione sospensiva (se si avvera la condizione sorge il debito di imposta) o risolutiva (se si avvera la condizione si estingue il debito di imposta). (P109) Essa può anche essere sottoposta a termine con valore sospensivo o risolutivo.
- **Assimilate/equiparate – Surrogatorie/complementari:** vi sono norme che allargano l'ordinario campo di applicazione di un'imposta, aggiungendo altre fattispecie imponibili a quelle tipiche. Ciò avviene perché
  il legislatore vuole che certi fatti economici non sfuggano alla tassazione: essi sono per ciò equiparati al presupposto tipico di un'imposta, pur presentando tratti di eterogeneità → fattispecie equiparate/assimilate
  il legislatore amplia la sfera di applicazione ai fini antielusivi → fattispecie surrogatorie/supplementari. È un importante strumento antielusivo che cerca di impedire ai contribuenti di utilizzare lo strumento previsto dalla fattispecie supplementare per fini di elusione.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- ➲ **Sostitutive:** il legislatore può stabilire, con una norma derogatoria, che talune categorie di fatti siano sottratte all'applicazione di un'imposta ad esse applicabile e siano assoggettate ad altro speciale regime. Si ha, in tal caso, un regime fiscale sostitutivo. Ciò può avvenire sia per scopi di agevolazione, sia per motivi di tecnica impositiva (p105)
- **Sovrapposte:** la fattispecie imponibile di un tributo viene usata come fattispecie di un'altra imposta, detta imposta figlia.

  È denominato addizionale il tributo la cui misura è ragguagliata ad una frazione o multiplo di quanto dovuto per l'imposta di base: c'è un aliquota aggiuntiva applicata alla aliquota base → non sono sovrapposte

Classificazioni delle imposte

Sulla base del presupposto distinguiamo tra

- Imposte dirette: colpiscono il reddito o il patrimonio, indicatori diretti di capacità contributiva.
- Imposte indirette: colpiscono indicatori indiretti di capacità contributiva (consumi, affari, scambi).

Distinguiamo, all'interno delle imposte sul reddito tra imposte

- Personali: considerano la situazione complessiva del contribuente. L'oggetto di imposta è colpito con riguardo a situazioni personali del contribuente rilevanti per il fisco.
- Reali: tassano il reddito in senso oggettivo a prescindere dalla situazione personale del soggetto.

- Generali: colpiscono tutti gli elementi del reddito/patrimonio nel suo insieme
- Speciali: colpiscono un solo elemento del patrimonio/reddito

Dal punto di vista temporale invece, distinguiamo tra

- Imposte istantanee: hanno per presupposto fatti istantanei. Per ogni singolo avvenimento che ricade nel presupposto sorge un autonoma obbligazione tributaria distinta e unica
- Imposte periodiche: hanno per presupposto una fattispecie che si prolunga nel tempo, assumono rilievo una serie di fatti avvenuti nell'arco temporale detto

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

periodo di imposta. A ciascun periodo di imposta corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma (p 104)

La base imponibile

La quantificazione del debito di imposta dipende dalla base imponibile. La base imponibile è l'elemento che determina la quantificazione del tributo: da non confondere col presupposto (di cui abbiamo parlato fin ora) che determina l'applicabilità. Questi due concetti tuttavia possono sovrapporsi: il reddito, ai fini IRPEF è allo stesso tempo presupposto e base imponibile

In molti casi la base imponibile è una somma algebrica di elementi positivi e negativi (deducibili). Le norme in materia di base imponibile sono molto complesse: non definiscono solo l'elemento da reputare base imponibile, ma detta norme che ne determinano la composizione e la valutazione.

Solitamente è una grandezza monetaria: fanno eccezione le accise che hanno come base imponibile le unità di prodotto.

L'aliquota (tasso)

L'imposta può essere stabilita in misura fissa: come ad esempio le imposte di bollo (la marca da bollo è sempre da 16€).
Il sistema prevalente è quello del tasso variabile che prevede l'applicazione di una certa percentuale detta aliquota, fissa o progressiva, alla base imponibile.

Esistono diverse tecniche che possono rendere l'imposta progressiva:

- Progressività per classi: si applica alla base imponibile l'aliquota prevista per la classe in cui rientra
- Progressività per scaglioni: la base imponibile è divisa in scaglioni e a ogni scaglione si applica un'aliquota differente.
- Progressività continua
- Progressività per detrazione

La varietà dell'aliquota applicata può dipendere da:

- Motivi tributari: in ragione della differente capacità contributiva.
- Motivi extrafiscali: ad esempio situazioni personali come nelle imposte di successione in cui l'aliquota cambia a seconda del rapporto di parentela col de cuius.

Le imposte sono regressive quando l'aliquota diminuisce con l'aumentare della base imponibile.

Le norme di favore

Nella disciplina di un tributo vi sono enunciati legislativi che definiscono la fattispecie tipica e disposizioni che ampliano o restringono l'area di applicabilità. Può essere definita agevolazione o aiuto fiscale ogni tipo di norma che, in deroga alla legge ordinaria, riduce

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

il peso dell'imposta. Sono ad esempio esenzioni, deduzioni dalla base imponibile, detrazioni dall' imposta, riduzioni di aliquote, differimento o sospensione di imposta, crediti di imposta, ecc.

I crediti di imposta

Con credito di imposta intendiamo il credito del contribuente nei confronti del Fisco. L'ordinamento positivo riconosce più tipologie di crediti di imposta:

a. Crediti accordati per motivi di tecnica tributaria, per porre rimedio a fenomeni di doppia imposizione.
b. Crediti tributari accordati per ragioni extrafiscali: sono finanziamenti di cui i beneficiari fruiscono compensando i crediti così attribuiti coi debiti di imposta.

Nell'ambito dei crediti di imposta, occorre inoltre distinguere tra

- Non rimborsabili: usati dal contribuente solo a compensazione del debito di imposta, non è previsto il rimborso in caso di eccedenza. Di solito i crediti disposti a fini agevolativi non sono rimborsabili
- Rimborsabili.

Vanno indicati nella dichiarazione dei redditi: se non dichiarati decade il diritto a farli valere.

I crediti di imposta possono essere oggetto di cessione: perché essa sia produttiva di effetti nei confronti del fisco deve essere stipulata con atto pubblico o scrittura privata autenticata e notificata all'ente pubblico a cui spetta ordinare il pagamento. (p 118).
Il contribuente può chiedere all'agenzia tributaria l'attestazione dei crediti a lui spettanti.

I soggetti passivi

I soggetti passivi sono gli obbligati dalla norma tributaria a adempimenti economici e formali. Possono essere soggetti passivi di imposta le persone fisiche, le persone giuridiche e anche soggetti senza personalità giuridica quali le associazioni non riconosciute e le società di persone.

Distinguiamo subito tra:

1. SOGGETTO PASSIVO IN SENSO STRETTO →Soggetto obbligato in quanto ha posto in essere fatti indice di capacità contributiva. = <u>contribuente</u>

2. SOGGETTI PASSIVI IN SENSO LATO → soggetto obbligato anche se non pone in essere lui stesso il fatto indice di capacità contributiva: versano l'imposta per fatti riferibili ad altri. Sono

    a. **<u>Responsabile di imposta:</u>** soggetto obbligato al versamento dell'imposta solidarmente ai contribuenti principali per fatti indici di capacità contributiva riferibili soltanto a questi altri. Si tratta di un caso di solidarietà dipendente.
    Anche nell'obbligazione tributaria abbiamo infatti fattispecie di obbligazioni solidali: esse sono caratterizzate dal fatto che l'adempimento integrale di un coobbligato liberi tutti gli altri.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

➔ OBBLIGAZIONI SOLIDALI IN MATERIA TRIBUTARIA

	Solidarietà paritetica	**Solidarietà dipendente**
	Tutti i soggetti sono sullo stesso piano. Il presupposto di imposta si riferisce in modo unitario a questi soggetti	Due diversi obbligati: obbligato principale = colui/coloro che hanno posto in essere il presupposto di imposta obbligato dipendente = non ha posto in essere il presupposto di imposta. Resta obbligato per aver posto in essere un'obbligazione collaterale , in via dipendente, in solido con l'obbligato principale → RESPONSABILE DI IMPOSTA
Rapporti col fisco	Il fisco può chiedere indipendentemente il pagamento a chi vuole, non vi è alcun obbligo di preventiva escussione.	
Rapporti interni	L'obbligato che ha versato la totalità dell'obbligazione ha diritto di regresso sugli altri obbligati per la quota di loro competenza. (p125)	Il responsabile di imposta ha diritto di regresso per l'intero importo versato nei confronti dell'obbligato principale
Esempi /casi	• IRPEF dovuto dal de cuius: gli eredi sono solidarmente obbligati al pagamento. •	• Il notaio è responsabile di imposta nel caso dell'imposta di registro, è coobbligato insieme alle parti (obbligati principali) • Consolidato nazionale: qualora le società di un gruppo optino per il consolidato nazionale, ovvero per il calcolo dell'imposta aggregando le basi imponibili la controllante presenta una dichiarazione unitaria per tutte le società; essa, oltre che obbligata principale per l'imposta dovuta sui suoi redditi è obbligata dipendente per le maggiori imposte dovute derivanti da avvisi di rettifica riferiti alle controllate. • Piccola trasparenza: se è adottato il regime di trasparenza (soc. di persone, srl, cooperative), la società non versa l'ires ma il reddito viene imputato in capo ai soci. La società resta obbligata come garante del debito fiscale dovuto dai soci. • Acquisto di azienda: l'acquirente risponde, con beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro il limite del valore dell'azienda acquistata delle imposte e delle sanzioni riferibili a violazioni commesse nei 2 anni precedenti la cessione. *Altro p.124-125*

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

b. <u>Sostituito di imposta:</u> è colui che è obbligato, in forza di disposizioni di legge, al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti riferibili a questi altri, anche a titolo di acconto di imposta dovuta. Vi è sostituzione tributaria nei casi in cui l'obbligazione tributaria o altri debiti tributari, sono posti a carico di un soggetto diverso da colui che realizza il presupposto del tributo. Il coinvolgimento del terzo, nell'attuazione del tributo, è per il fisco notevole garanzia che non vi sarà evasione, essendo il terzo in posizione fiscalmente neutrale: il sostituto è obbligato verso il fisco ma tenuto a trattenere l'importo versato dal reddito corrisposto al soggetto sostituito. Tra sostituto e sostituito intercorre infatti il rapporto di rivalsa in base al quale il primo ha il diritto-dovere di effettuare le ritenute: l'obbligazione tributaria in capo al sostituito è adempiuta e estinta dal momento che riceve dal sostituto una somma ridotta dell'imposta che il sostituto verserà poi al fisco.

La ritenuta può essere

Può essere:

- Con obbligo di rivalsa: il sostituto è tenuto obbligatoriamente a effettuare la ritenuta nel momento in cui corrisponde la somma al sostituito. L'obbligazione in capo al sostituto infatti è, in questo secondo caso, doppia: egli è tenuto a effettuare la ritenuta e a versarla al fisco. L'obbligo di rivalsa è previsto in attuazione del principio di capacità contributiva sancito dall'articolo 53 della Costituzione: il legislatore, imponendo la rivalsa obbligatoria, si assicura infatti che il peso economico dell'imposta resti a carico di chi ha posto in essere il fatto indice di capacità contributiva.
- Con rivalsa facoltativa: non esistono casi concreti in questo ambito.

<u>Esistono due tipi di sostituzione</u>

1. **<u>Ritenuta alla fonte a titolo di imposta</u>**

   La sostituzione a titolo di imposta comporta l'applicazione d'una aliquota fissa su di un determinato provento, che è così sottratto alla sua inclusione, secondo le ordinarie norme irpef nel reddito complessivo del percepente. Ciò costituisce un'eccezione alla tassazione globale e progressiva delle persone fisiche; per questa è prevista solo in alcuni casi come le ritenute sui compensi corrisposti a lavoratori autonomi non residenti, le ritenute sui dividendi e altri redditi di capitale spettanti ai non residenti, ritenute su alcuni redditi di capitale e sulle vincite. Il sostituito non deve dichiarare i redditi soggetti a ritenuta perché il prelievo estingue l'obbligazione tributaria a titolo definitivo.
   Se il sostituto non opera la ritenuta e non provvede al versamento, il sostituito è obbligato in solido col sostituto verso il fisco: è un'obbligazione solidale successiva e dipendente.

   Conseguenze dell'inadempimento del sostituto
   <u>CASO 1: il sostituto opera la ritenuta ma non la versa al fisco</u>
   Il sostituto resta comunque l'unico obbligato nei confronti della legge. Il fisco può agire solo nei confronti di quest'ultimo.
   <u>CASO 2: il sostituto non opera la ritenuta e non la versa al fisco</u>

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Il fisco può agire anche nei confronti del sostituito, come responsabile d imposta. Sorge infatti un'obbligazione solidale dipendente. L'obbligato principale resta il sostituto che, una volta effettuato il pagamento si rivarrà sul sostituito dato che il peso economico dell'imposta dovrebbe gravare su quest'ultimo.

2. Ritenuta alla fonte a titolo di acconto (pseudo sostituzione)

Nella sostituzione a titolo d'acconto, il sostituto non è debitore in luogo del soggetto, ma è soggetto passivo di un autonomo obbligo di versamento di un acconto. Il sostituito è obbligato sull'intero reddito, comprese le somme assoggettate a ritenuta: le ritenute subite costituiscono un acconto sull'imposta che sarà dovuta calcolata sui redditi complessivi percepiti nel periodo di imposta. Chi subisce la ritenuta acquisisce un credito di pari ammontare nei confronti del fisco, che sarà indicato nella dichiarazione dei redditi e sarà detratto dal debito di imposta di quell'anno. La ritenuta non esaurisce in nessun modo l'obbligazione tributaria. È una forma di riscossione anticipata molto utilizzata: infatti consente la riscossione del tributo prima del termine del periodo di imposta a cui esso è riferito. La misura delle ritenute è quantificata da un'aliquota che, nella maggior parte dei casi è fissa; è variabile per i redditi di lavoro dipendente. Il sostituito acquista il diritto di detrarre, dall'imposta dovuta per quel periodo di imposta, l'ammontare delle ritenute subite. La sua obbligazione tributaria fa riferimento, come già detto, al totale dei redditi, inclusi quelli assoggettati a ritenuta.
La legge indica quali sono i sostituti di imposta: solo una disposizione espressa può infatti individuare questo istituto, è inapplicabile per analogia. L'articolo 23 del Dpr 600 specifica quali sono i soggetti sostituti di imposta in materia di imposte sui redditi: imprenditori individuali, esercenti arti e professioni, società, altri enti soggetti a IRES assimilati a società (l'università ad esempio), curatori fallimentari, amministrazioni di condominio. La sostituzione di imposta non è prevista per tutti i redditi corrisposti da questi soggetti ma solo su certe fattispecie specificate agli articoli 24-30 del Dpr 600: in particolare sono soggetti a ritenuta di imposta a titolo di acconto i redditi di lavoro dipendente prodotti da residenti in italia (per i residenti all'estero la ritenuta è a titolo di imposta), redditi da lavoro autonomo (solo se corrisposto da un soggetto sostituto: se versato da un privato non c'è ritenuta), provvigioni agli agenti di commercio, dividendi, redditi finanziari, borse di studio. Solo se il soggetto che corrisponde il reddito figura tra quelli elencati e il reddito rientra nelle fattispecie previste siamo davanti a un caso di sostituzione di imposta.

Conseguenze dell'inadempimento del sostituto di imposta

CASO 1: il sostituto opera la ritenuta ma non la versa al fisco

Il sostituto adempie all'obbligazione di ritenuta con rivalsa obbligatoria, ma non all'obbligazione di versamento. Il sostituito, in sede di dichiarazione, detrae legittimamente le ritenute subite: il solo fatto di averle subite gli attribuisce infatti pieno titolo a portarle in detrazione. Addirittura egli potrebbe non essere a conoscenza del mancato versamento. Il sostituto è l'unico soggetto sanzionabile: il fisco, oltre al versamento delle ritenute mancanti e degli interessi su esse maturati, imporrà una sanzione.

CASO 2: il sostituto non opera la ritenuta e non la versa al fisco

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

a) il sostituito non scomputa la ritenuta e si rende debitore verso il fisco per l'intera imposta dovuta, inclusi le mancate ritenute d'acconto non versate
b) il sostituito scomputa la ritenuta dall'imposta dovuta, anche se non l'ha subita: in questo secondo caso il fisco può agire anche contro il sostituito, che diventa corresponsabile.

	Ritenuta alla fonte a titolo di imposta	Ritenuta alla fonte a titolo di acconto
caratteristiche	La sostituzione a titolo di imposta comporta l'applicazione d'una aliquota fissa su di un determinato provento, che è così sottratto alla sua inclusione, secondo le ordinarie norme irpef nel reddito complessivo del percepente	Nella sostituzione a titolo d'acconto, il sostituto non è debitore in luogo del soggetto, ma è soggetto passivo di un autonomo obbligo di versamento di un acconto.
Conseguenze sull'obbligazione tributaria	Estingue completamente l'obbligazione tributaria sul reddito oggetto di ritenuta. È un prelievo a titolo definitivo	le ritenute subite costituiscono un acconto sull'imposta che sarà dovuta calcolata sui redditi complessivi percepiti nel periodo di imposta. La ritenuta non esaurisce in nessun modo l'obbligazione tributaria. Restano obblighi di versamento a saldo e di dichiarazione
Casi in cui opera	costituisce un'eccezione alla tassazione globale e progressiva delle persone fisiche; → solo in alcuni casi come le ritenute sui compensi corrisposti a lavoratori autonomi non residenti, le ritenute sui dividendi e altri redditi di capitale spettanti ai non residenti, ritenute su alcuni redditi di capitale e sulle vincite.	Solo se il soggetto che corrisponde il reddito figura tra quelli elencati nell'art 23 del Dpr 600 e il reddito rientra nelle fattispecie previste siamo davanti a un caso di sostituzione di imposta a titolo di acconto.
il sostituto opera la ritenuta ma non la versa al fisco	CASO 1: il sostituto opera la ritenuta ma non la versa al fisco Il sostituto resta comunque l'unico obbligato nei confronti della legge. Il fisco può agire solo nei confronti di quest'ultimo.	Il sostituto adempie all'obbligazione di ritenuta con rivalsa obbligatoria, ma non all'obbligazione di versamento. Il sostituito, in sede di dichiarazione, detrae legittimamente le ritenute subite: il solo fatto di averle subite gli attribuisce infatti pieno titolo a portarle in detrazione. Addirittura egli potrebbe non essere a conoscenza del mancato versamento. Il sostituto è l'unico soggetto sanzionabile: il fisco, oltre al versamento delle ritenute mancanti e degli interessi su esse

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

		maturati, imporrà una sanzione.
Conseguenze in caso di inadempimento: il sostituto non opera la ritenuta e non la versa al fisco	Il fisco può agire anche nei confronti del sostituito, come responsabile d imposta. Sorge infatti un'obbligazione solidale dipendente. L'obbligato principale resta il sostituto che, una volta effettuato il pagamento si rivarrà sul sostituito dato che il peso economico dell'imposta dovrebbe gravare su quest'ultimo.	a) il sostituito non scomputa la ritenuta e si rende debitore verso il fisco per l'intera imposta dovuta, inclusi le mancate ritenute d'acconto non versate b) il sostituito scomputa la ritenuta dall'imposta dovuta, anche se non l'ha subita: in questo secondo caso il fisco può agire anche contro il sostituito, che diventa corresponsabile.

Traslazione e Rivalsa

Ogni contribuente cerca di trasferire ad altri l'onere, il peso economico del tributo. La **traslazione** delle imposte è un fenomeno economico. Può essere rilevante o meno nell'ambito del diritto tributario: in alcuni casi è regolata dalla legge, in altri no. In questo ambito distinguiamo tra contribuente di diritto, ovvero l'obbligato dalla norma, e contribuente di fatto, vale a dire colui che sopporta l'onere del tributo senza poterlo riversare su altri.

Vi sono tributi, posti a carico di un soggetto, che però sono destinati a gravare economicamente su altri soggetti: è il caso delle imposte sui consumi, delle quali sono debitori gli operatori economici ma destinate a gravare sui consumatori: il trasferimento può verificarsi

- Come fatto puramente economico → **traslazione** → imposte sulla commercializzazione/ imposte sui consumi impropriamente detti.
- Con istituto giuridico disposto dalla legge → **rivalsa** → ad esempio nell'IVA i soggetti passivi hanno diritto e obbligo di rivalsa nei confronti dei consumatori. L'istituto della rivalsa produce l'effetto economico della traslazione. Questo istituto è adottato quando il soggetto passivo non coincide col soggetto che pone in essere il fatto economico realmente colpito dal tributo, in questo caso specifico il consumo. Il presupposto di imposta è realizzato dal soggetto passivo (nel caso dell'iva ad esempio è la cessione di beni e servizi…): questo distingue l'istituto della rivalsa dalle figure del sostituto di imposta e del responsabile di imposta, soggetti obbligati che tuttavia non realizzano il presupposto. La rivalsa può anche derivare da norme civilistiche o clausole contrattuali: in questo caso è rimessa alla libera determinazione delle parti.

P.134

Rivalsa facoltativa	Rivalsa obbligatoria	Rivalsa vietata
I privati, al di fuori dei casi di rivalsa obbligatoria e facoltativa sono liberi di	Quando il legislatore vuole che l'onere del tributo sia trasferito ad altri. In questo	Può essere vietata da norme giuridiche

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

stipulare PATTI DI ACCOLLO DI IMPOSTA. Sono leciti i patti con i quali un soggetto accollante si impegna verso un altro soggetto detto accollato, a far fronte ad un determinato debito d'imposta o ad oneri tributari che dovessero sopravvenire a carico dell'altro soggetto	caso sono nulli i patti con cui l'avente diritto rinuncia alla rivalsa accollandosi in via definitiva l'onere economico del tributo	

PATTI DI ACCOLLO DI IMPOSTA

- Meramente interno: rilevante solo tra le parti
- Con rilievo esterno: attribuisce al creditore il diritto di agire verso l'accollante;
  - ➔ tuttavia in ogni caso il debitore originario non è comunque liberato

la successione nel debito di imposta

la successione ereditaria, comportando il subentro degli eredi in tutte le situazioni giuridiche trasmissibili che facevano capo al defunto: ciò implica il subentro degli eredi nell'obbligazione tributaria. In generale gli eredi rispondono dei debiti (inclusi quelli tributari) in proporzione alla propria quota. Eccezione a questo principio è il caso dell'irpef dovuta dal de cuius in cui l'obbligazione è solidale paritetica. Tutti i termini pendenti sul de cuius son prorogati in favore degli eredi di sei mesi. Gli eredi devono comunicare all'ufficio entrate del domicilio del de cuius le loro generalità. In materia iva gli obblighi dei deceduto possono essere adempiuti entro 3 mesi dalla morte.

p.137.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Garanzie che assistono il credito tributario

I crediti tributari dell'amministrazione finanziaria sono assistiti da privilegi generali e speciali, sui mobili e sugli immobili. Il privilegio è una tra le cause di prelazione che costituisce garanzia patrimoniale su determinati beni del debitore in relazione alla causa del credito. I privilegi non sono pattuiti dalle parti come nel caso del pegno o dell'ipoteca, ma sono tipizzati dalla legge stessa la quale attribuisce tale prelazione a determinati tipi di crediti che appaiono degni di una maggiore tutela in via generale e astratta. Tra i crediti privilegiati l'ordine di preferenza è stato voluto dal legislatore (art. 2777 e seguenti)
Esistono innanzitutto privilegi generali che riguardano tutti i beni mobili del debitore e non sono opponibili ai terzi (se cioè il debitore aliena i beni mobili il creditore non potrà agire per riaverli)-art. 2747- e i privilegi speciali, che si hanno su determinati beni sia mobili, sia immobili e sono dovuti dal particolare legame esistente tra il credito e l'oggetto del contratto. Il codice civile prevede:

a) privilegio generale sugli immobili del debitore a garanzia dei debiti per irpef, ires, iva, tributi comunali
b) privilegio speciale sui mobili: i crediti dello Stato hanno un privilegio speciale sui beni mobili ai quali si riferiscono; stesso privilegio è previsto per i crediti IVA. I crediti irpef e ires hanno privilegio speciale sui beni mobili che servono all'esercizio di impresa e alle merci di quest'ultima.
c) Privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti sugli immobili a cui il tributo si riferisce.

Il fisco, quando ha un fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito (il contribuente potrebbe vendere la casa e tutti i suoi beni su cui ricadono i privilegi), può richiedere, al Presidente della Commissione tributaria provinciale, l'iscrizione di un diritto reale di garanzia (pegno o ipoteca) o l'autorizzazione a procedere a sequestro conservativo del bene. Anche il concessionario alla riscossione può disporre, qualora decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento può iscrivere ipoteca sugli immobili o disporre il fermo di beni mobili registrati del debitore o dei coobbligati. Sequestro e ipoteca possono essere infatti richiesti a garanzia del tributo o del credito per sanzioni. L'istanza deve essere motivata e deve essere notificata alle parti interessate, le quali possono, entro 20 giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi. Il provvedimento è appellabile (iter p.285). Inoltre, dato che si tratta di una misura cautelare, il provvedimento può essere modificato o revocato se si verificano mutamenti nelle circostanze o se si allegano fatti anteriori di cui si è giunti a conoscenza dopo l'emissione del provvedimento cautelare (art 669-decies cod.proc.civ.). in corso di giudizio le parti interessate possono presentare idonea garanzia mediante cauzione, fideiussione bancaria o assicurativa per evitare l'iscrizione dell'ipoteca o il sequestro. I provvedimenti perdono efficacia con l'accoglimento del ricorso, anche se la sentenza non è ancora passata in giudicato.

a) Ipoteca e pegno: l'ipoteca può essere richiesta solo per crediti superiori agli 8000€, dopo che è stato notificato un atto di contestazione di sanzioni, o un provvedimento di irrogazione di sanzioni o un avviso di accertamento. Si costituisce al momento dell'iscrizione nei registri immobiliari e attribuisce al creditore il diritto di espropriare, anche a fronte di un terzo acquirente, l'immobile

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

per essere soddisfatto in via preferenziale sul prezzo ricavato dalla vendita del bene.

b) Sequestro conservativo di beni mobili o immobili e aziende: i beni sequestrati possono sono sottratti alla libera disponibilità del proprietario e sono sottoposti a custodia. Sono inefficaci gli atti che hanno per oggetto la cosa sequestrata (alienazioni ad esempio).
c) Fermo di beni mobili: è eseguito mediante l'iscrizione, nei pubblici registri mobiliari e ha l'effetto di vietare la circolazione del veicolo fermata. La violazione è punita con una sanzione pecuniaria e confisca del veicolo.
d) Fermo amministrativo: l'amministrazione pubblica, debitrice verso il privato, può sospendere il pagamento del debito se è a sua volta creditrice verso il privato. I rimborsi nei confronti dei contribuenti in posizione di debito vengono sospesi, così come è sospesa la compensazione. La sospensione può essere disposta, in base ad un'espressa previsione, a fronte del debito del privato per sanzioni tributarie, se è stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, anche se non definitivo. (p.287)

Opposto trattamento è previsto per ottenere rimborsi di crediti che il contribuente vanta nei confronti del fisco: egli deve infatti, per ottenere il rimborso dell'iva annuale, prestare una garanzia, per assicurare all'amministrazione finanziaria il recupero del rimborso erogato qualora dovesse risultare indebito.

Quadro funzionale dell'amministrazione finanziaria

(Falsitta)

L'amministrazione finanziaria è titolare della potestà applicativa delle norme tributarie e si avvale di alcuni organi ausiliari nella sua applicazione. L'attività amministrativa in campo tributario è affidata alla agenzie, enti pubblici economici soggetti ai poteri di indirizzo e vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze (da cui dipendono). Il ministero determina annualmente gli obiettivi e gli indirizzi da seguire contenuti in un apposito documento e predisposti in armonia con il documento di programmazione economico finanziaria approvato dal parlamento. Le agenzie sono 4 e hanno un ampia autonomia organizzativa, regolamentare, amministrativa, patrimoniale contabile e di bilancio. Esse devono operare, nell'esercizio delle loro funzioni, secondo principi di legalità, imparzialità e trasparenza, con criteri di efficienza, economicità e efficacia nel perseguimento degli obiettivi. Sono sottoposte al controllo della Corte dei conti:

1. **Agenzia delle dogane:** applica i tributi doganali. È articolata in compartimenti doganali e si occupa dell'amministrazione, della riscossione e del contenzioso relativo ai diritti doganali e alla fiscalità legata agli scambi internazionali e alle accise sulla produzione.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

2. **Agenzia del territorio**: governa il catasto, fissa le rendite catastali degli immobili.
3. **Agenzia del demanio**: amministra i beni immobiliari dello Stato.
4. **Agenzia delle entrate**: amministra tutti i tributi statali, eccetto i tributi doganali e le accise. Al vertice dell'agenzia delle entrata vi è un direttore generale da cui dipendono le direzioni regionali. I compiti operativi sono svolti dagli uffici dell'agenzia delle entrate che controllano le dichiarazioni, svolgono indagini, emettono accertamenti, formano i ruoli di riscossione, dispongono i rimborsi, rappresentano l'Agenzia in sede di contenzioso, ecc. Ha il compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali attraverso l'assistenza ai contribuenti e ai controlli volti a constatare gli inadempimenti e l'evasione fiscale. Si occupano di amministrazione, riscossione, gestione delle imposte dirette e dell'iva e tutte le altre entrate non rientranti nella sfera di competenza di altri enti o agenzie.
   Ha degli uffici centrali che predispongono la modulistica, coordinano l'acquisizione e la gestione di una grande quantità di informazioni, e hanno compiti di coordinamento dell'attività degli uffici periferici. Gli uffici delle entrate periferici sono preposti all'applicazione, su un determinato territorio, di tutti i tributi di competenza dell'Agenzia. L'ufficio delle Entrate si divide in un'area di controllo ed una di servizi al contribuente che si occupa della registrazione di atti, attribuzione di codici fiscali, rilascio di informazioni. Gli uffici periferici sono coordinati dalla Direzione regionale.

SECIT: servizio centrale degli ispettori tributari. è un organo ispettivo alle dirette dipendenze del ministero. Oggi si occupa soprattutto di studi economico-giuridici e ad assistere il Ministero.

Il concessionario del servizio di riscossione: EQUITALIA S.p.a.
L'ente impositore (stato, comune regione), si avvale di un concessionario del servizio di riscossione per riscuotere il credito tributario. L'agente alla riscossione, oltre a essere legittimato a ricevere i versamenti diretti delle principali imposte, in ipotesi di omesso adempimento spontaneo, provvede a riscuotere coattivamente, sulla base di un ruolo appositamente confezionato le imposte sul reddito, le imposte indirette sugli affari, i tributi locali, nonché i proventi derivanti dall'utilizzo dei beni del demanio dello stato.
A fronte della funzione esercitata, lo stato corrisponde al concessionario un compenso determinato in base a criteri molto complessi stabilita da decreto ministeriale.

Potestà dell'amministrazione finanziaria: potestà di applicazione della normativa tributaria

La potestà di applicazione della normativa tributaria si attua a mezzo di operazioni materiali, meri atti, provvedimenti, procedimenti tra loro eterogenei. Questi atti hanno lo scopo di determinare quanto il soggetto passivo deve versare a titolo di tributo e di controllare se il soggetto passivo abbia correttamente adempiuto ai suoi doveri formali o sostanziali dichiarando e versando quanto realmente dovuto, costringendolo in caso contrario a integrare il versamento e a versare le sanzioni dovute. Questo procedimento amministrativo messo in atto può compiersi anche senza emissione di atti di imposizione e contestazione di illeciti, qualora il controllo non rilevi nessuna irregolarità.

La potestà di applicazione si articola in 5 potestà qui di seguito elencate:

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

1. **POTESTA' DI IMPOSIZIONE:** Si esplica mediante l'emanazione di atti provenienti dal contribuente, mediante i quali accerta e liquida l'imposta, e atti provenienti dal fisco che accertano autoritariamente l'effettivo imponibile dovuto emettendo avvisi di accertamento che rettificano quanto dichiarato o accerta quanto totalmente non dichiarato.
   Spetta agli uffici degli entrate o degli enti impositori minori
2. **LA POTESTA' DI POLIZIA TRIBUTARIA (DI CONTROLLO, INDAGINE)**: svolgimento di operazioni materiali di indagine e formazione di atti istruttori volti a appurare fatti costituenti reato, evasione, illecito amministrativo.
   Spetta agli uffici degli entrate o degli enti impositori minori e Guardia di Finanza
3. **LA POTESTA' SANZIONATORIA TRIBUTARIA**: si concreta nell'emanazione di atti amministrativi sanzionatori a fronte di trasgressioni della legge tributaria che costituiscono illeciti amministrativi.
4. **LA POTESTA' DI RISCOSSIONE**: potestà di riscuotere quanto dovuto, incassando tributi e sanzioni.
   Spetta agli uffici degli entrate o degli enti impositori minori, svolto dai concessionari alla riscossione
5. **LA POTESTA' DI INDIRIZZO**: l'attività di indirizzo mira ad assicurare l'imparzialità e l'uniformità dell'azione amministrativa allo scopo di garantire il buon funzionamento dell'apparato amministrativo e la più efficiente utilizzazione delle relative risorse umane e materiali. La potestà di indirizzo si esprime attraverso atti che hanno effetto giuridico solo internamente all'amministrazione tributaria: hanno come presupposto il rapporto gerarchico che intercorre tra le varie articolazioni territoriali dell'agenzia delle entrate. Le direttive infatti orientano l'attività degli uffici periferici: sono emanate tramite circolari, regolamenti ministeriali o decreti governativi. Gli atti di indirizzo propriamente detti, come già accennato, producono effetti solo all'interno dell'amministrazione finanziaria: sono
   a. Circolari ministeriali: volte a garantire l'uniforme interpretazione delle norme tributarie in tutto il paese.
   b. Note e risoluzioni: atti diretti ai singoli uffici che producono effetti solo nei confronti dell'ufficio in cui sono indirizzate e nell'ambito specifico oggetto dell'atto. Assumono un'indiretta rilevanza anche per gli altri uffici in forza del principio di imparzialità dell'amministrazione finanziaria
   c. Decreti ministeriali e governativi: solo qualora producono effetti solo all'interno della pubblica amministrazione e sono unicamente finalizzati ad assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione finanziaria. Ad esempio la scelta delle dichiarazioni reddituali da sottoporre al controllo avviene in base ai criteri annualmente fissati con decreto ministeriale dal Ministero delle Finanze su proposta del SECIT
      Ci sono atti erroneamente ricondotti alla potestà di indirizzo perché hanno rilevanza interna: accanto ai regolamenti con funzione di indirizzo e con efficacia interna troviamo infatti atti con efficacia esterna: essi non disciplinano il modo di operare interno dell'amministrazione finanziaria ma investono i rapporti tra fisco e contribuente. Un esempio di questo secondo tipo di atti sono il Redditometro e gli Studi di settore: vincolano il contribuente, che si adatta a questi metodi induttivi di accertamento per non ricevere un avviso di accertamento che contesti quanto dichiarato. Gli studi di settore sono uno strumento presuntivo di determinazione del reddito: suddividono il campione imprese e lavoratori autonomi in diversi settori, selezionano campioni significativi in base ai quali definire i parametri caratterizzanti in base ai quali valutare la veridicità delle dichiarazioni. Sono

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

solo erroneamente atti di indirizzo: infatti in caso di dichiarazione divergente comportano automaticamente un avviso di accertamento. È chiaro che sono in realtà atti normativi.

6. **POTESTA' DI AUTOTUTELA:** nel potere di emettere un atto è insito il potere di ritirarlo per annullarlo o modificarlo, correggendo vizi di legittimità. In osservanza dei principi di legalità e buona fede, la pubblica amministrazione ha il dovere di eliminare i vizi che rendono illegittimo un atto. In particolare ci riferiamo a annullamento se l'atto presenta vizi di illegittimità, revoca se l'atto presenta vizi di contenuto, ovvero se è infondato. Può essere esercitata a seguito di richiesta del contribuente o di ufficio, anche se l'atto è divenuto definitivo perché non impugnato o perché il ricorso non ha ottenuto il risultato sperato. Nessun giudicato impedisce l'assolto in autotutela, purché il ritiro dell'atto venga fatto per motivi che non contraddicono il contenuto della sentenza passata in giudicato.
(tesauro p 174-175-176)

GIUSTO PROCEDIMENTO E PROCEDIMENTI TRIBUTARI

(tesauro p 164-165-166)
L'amministrazione finanziaria deve agire osservando le regole del giusto procedimento, principio generale dell'ordinamento giuridico. Secondo l'immagine tradizionale l'Amministrazione finanziaria agisce come autrice di atti che devono rispettare i principi generali dell'attività amministrativa: principi di economicità, efficacia, pubblicità e trasparenza ed i principi dell'ordinamento comunitario. Non tutte le leggi sul procedimento amministrativo sono applicabili ai procedimenti tributari.
Gli atti dell'amministrazione finanziaria devono indicare il responsabile del procedimento, e c'è l'obbligo di motivazione dei provvedimenti. Tra i principi UE sul giusto procedimento ricordiamo il principio di imparzialità, di partecipazione, di contraddittorio, l'obbligo di motivazione, la risarcibilità dei danni provocati dall'amministrazione finanziaria, il termine entro cui si devono pronunciare, principio di buona fede e tutela del legittimo affidamento.

Il contraddittorio

Abbiamo visto che le norme sui procedimenti amministrativi, che prevedono la partecipazione del privato al procedimento, non si applicano ai procedimenti tributari. Non sembra obbligatorio avvertire il contribuente dell'indagine avviata nei suoi confronti. tuttavia il contraddittorio nei procedimenti amministrativi è però obbligatorio per l'UE e il diritto internazionale. Inoltre l'obbligatorietà del contraddittorio deriva dai principi di imparzialità e buon andamento. La giurisprudenza non lo considera sempre obbligatorio: è obbligatorio nelle procedure di accertamento tributario standardizzato che si basano su parametri o studi di settore e nelle procedure doganali. In particolare

(tesauro p168)

- L'ufficio deve comunicare al contribuente l'esito del controllo, per consentirgli di fornire i chiarimenti necessari quando, dai controlli automatici e formale della dichiarazione emerga un risultato diverso da quanto dichiarato.
- Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, se sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione
- Quando si considera un'operazione elusiva, prima di emettere l'avviso di accertamento
- Al termine delle verifiche fiscali il contribuente ha 60 giorni di tempo per far pervenire le sue osservazioni e richieste all'ufficio

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

COLLABORAZIONE E BUONA FEDE

(tesauro p 168-169-170)

Nello stato si prevede che *i rapporti tra fisco e contribuente sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede* → consiste l'esplicitazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione pubblica. La pubblica amministrazione non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimenti dell'istruttoria. Collegati a questo principio troviamo numerose regole di comportamento a cui è tenuta l'amministrazione:

- Correggere gli errori macroscopici in cui sia incorso in buona fede il contribuente
- Ritirare gli atti impositivi illegittimi → autotutela
- Rimborsare al contribuente il costo delle fideiussioni rilasciate per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso qualora venga accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore a quanto accertato.

Inoltre vi sono alcuni alcuni obblighi informativi imposti all'Amministrazione:

- Garantire al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati senza violare il diritto alla riservatezza
- Informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione
- Informare adeguatamente i non residenti
- Garantire la comprensibilità dei modelli di dichiarazione e delle istruzioni anche ai contribuenti sforniti di conoscenze tributarie. Il contribuente deve poter adempiere ai suoi obblighi nel modo più agevole possibile.

Non si comporta in buona fede il contribuente che rifiuti di esibire i documenti richiesti dall'amministrazione finanziaria.

IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO

(tesauro p 170-171)

La tutela del legittimo affidamento è un principio generale dell'ordinamento, riconosciuto sia dalla giurisprudenza comunitaria, sia dalla giurisprudenza nazionale, come principio costituzionale e come principio che regola tutti gli atti di diritto pubblico, anche in materia tributaria

Art. 10.
(Tutela dell'affidamento e della buona fede.Errori del contribuente)
1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. 2.
Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute
in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorche' successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. 3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullita' del contratto.

Si tutela, con questa norma il contribuente che, in buona fede, facendo affidamento su indicazioni fornite dall'Amministrazione, viola una norma per ragioni imputabili a quest'ultima. Le circolari ministeriali generano un legittimo affidamento in ordine al comportamento da tenere nei confronti dell'Amministrazione, che non può discostarsi nei

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

rapporti coi contribuenti dalle indicazioni fornite nelle circolari. In caso di cambiamenti di interpretazione, il nuovo orientamento non vale per il passato se è peggiorativo nei confronti del contribuente. Le circolari peggiorative non possono essere retroattive perché l'affidamento del contribuente merita tutela.

L'INTERPELLO ORDINARIO e GLI INTERPELLI SPECIALI

(tesauro p 172-173-174)

Il contribuente, in forza dell'articolo 11 dello Statuto, può presentare circostanziate e specifiche istanze con cui viene richiesto un parere circa l'interpretazione di una disposizione tributaria con riguardo a un caso concreto e personale.

L'interpello ordinario può essere presentato per qualsiasi quesito riguardante l'applicazione delle leggi tributarie. L'istanza di parere va inoltrata alla Direzione regionale dell'Agenzia che deve rispondere per iscritto entro 120 giorni. La risposta deve essere motivata. Se non perviene nessuna risposta il silenzio vale assenso. Il contribuente, perché valga il silenzio assenso, deve indicare nell'interpello la sua interpretazione. Qualora l'istanza venga presentata da molti contribuenti, l'amministrazione può dare risposta collettiva con circolare o risoluzione.

L'istanza può essere presentata, obbligando l'amministrazione a rispondere, solo se concerne una disposizione la cui interpretazione si presenti obiettivamente incerta. Non ricorre il presupposto di incertezza quando l'amministrazione abbia emesso circolari, risoluzione, istruzione o nota in materia. Inoltre l'interpello deve riguardare l'applicazione di una disposizione da interpretare ad un caso personale e concreto e deve essere preventiva, ovvero riferita a dichiarazioni non ancora presentate.

Il parere dell'agenzia vincola solo la questione oggetto dell'istanza di interpello: è vincolante per l'agenzia non per il contribuente. Se il contribuente si attiene al parere espresso non potranno essere emessi atti di imposizione e sanzionatori che contraddicano la risposta al quesito. Il contribuente può attenersi al parere o discostarsene andando incontro alle eventuali conseguenze del caso.

Gli interpelli speciali In materia di elusione (v. prima)

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

(tesauro p 176-177)

Presso ogni direzione regionale dell'agenzia delle entrate è istituito il garante del contribuente, un organo collegiale formato da tre membri: esso ha il compito di tutelare il contribuente che lamenti disfunzioni, irregolarità scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli. Non ha poteri autoritativi, può cercare di stimolare procedure di autotutela, rivolgere raccomandazioni, richiamare gli uffici al rispetto dei loro obblighi, ecc.

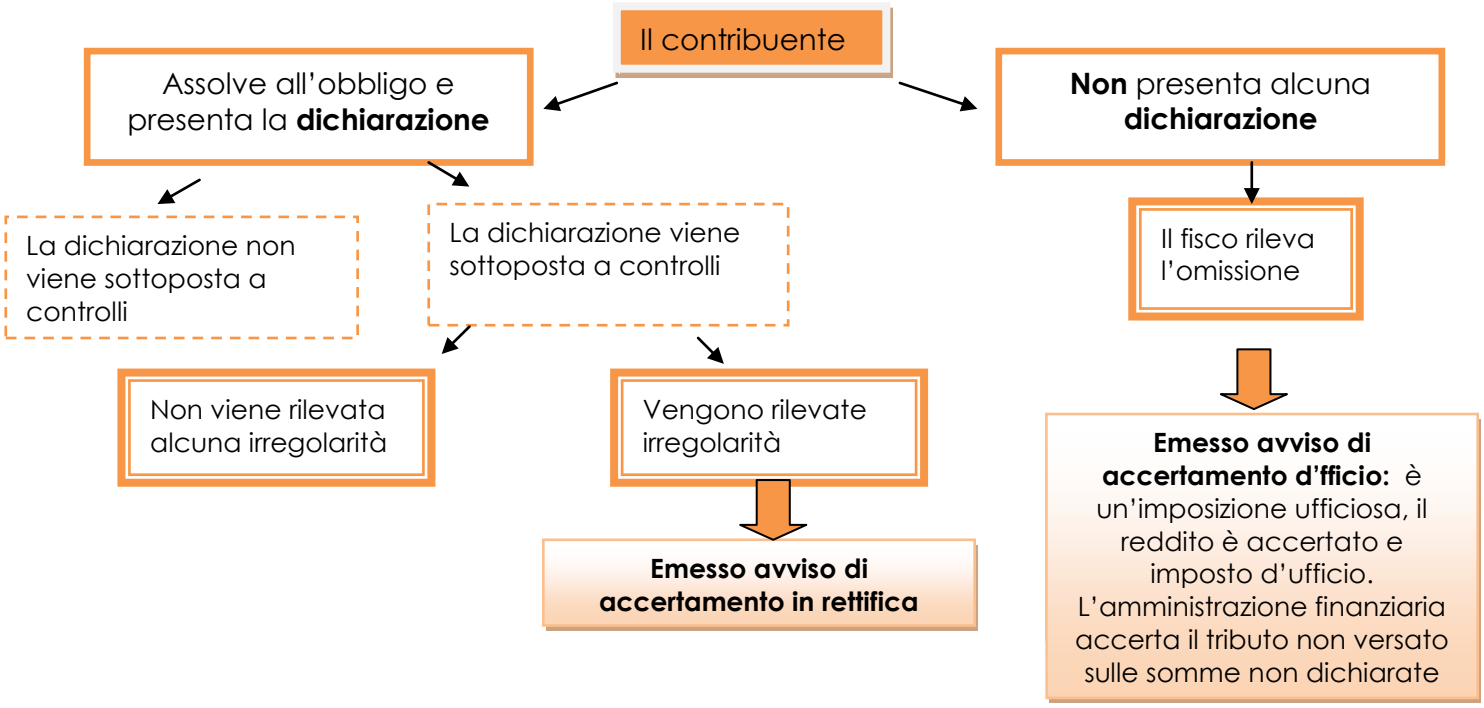
Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

L'accertamento

L'ACCERTAMENTO E' UN PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO che ricomprende numerosi atti e attività messe in campo dal contribuente e dal fisco.
Come prima cosa il contribuente presenta la **dichiarazione**. Molte volte il procedimento amministrativo si conclude al compimento di questo unico atto se l'amministrazione finanziaria non avvia nessun controllo su quanto dichiarato o avvia un controllo che non rileva nessuna irregolarità. Non tutte le dichiarazioni sono sottoposte a controllo sostanziale: esso infatti è selettivo e avviene secondo criteri individuati dall'amministrazione finanziaria. Solo il controllo matematico è effettuato su ogni dichiarazione.

Il procedimento amministrativo d'imposizione inizia sempre d'ufficio, perché la dichiarazione tributaria non può essere considerata un atto di avvio del procedimento tributario: con la dichiarazione il contribuente assolve infatti un obbligo impostogli dalla legge. Nel procedimento tributario d'imposizione non vi è una sequenza determinata di atti da porre in atto prima dell'emanazione dell'atto finale. Alla fase istruttoria, scaturita da un analisi della dichiarazione o da una segnalazione o da un indagine della guardia di finanza, segue la fase decisionale: il procedimento tributario può concludersi con la notifica di un atto impositivo (avviso di accertamento) o anche senza l'emanazione di nessun provvedimento. Il provvedimento positivo produce efficacia immediata sull'obbligazione tributaria; la sua esecuzione è data dalla riscossione.
Quindi il procedimento è caratterizzato:

- Assenza di sequenze di azioni da seguire
- Assenza di obbligo di contraddittorio (vedi prima)
- Possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di accedere all'impresa o allo studio professionale per eseguire indagini in loco
- Può concludersi senza l'emissione di atti
- È vincolato dal principio di indisponibilità del tributo.



This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

L'avviso di accertamento contiene anche sanzioni amministrative previste perché omettere la dichiarazione o presentare una dichiarazione infedele o incompleta è un illecito punito con una sanzione amministrativa (v. dopo)

LA DICHIARAZIONE

L'attuazione delle leggi di imposta segue uno schema preciso ed è affidata, il più delle volte, agli stessi contribuenti a cui sono imposti obblighi di dichiarazione, tenuta della contabilità, autoliquidazione, versamento, ecc. **Nella disciplina della maggior parte delle imposte, i contribuenti devono presentare una dichiarazione all'amministrazione finanziaria**: tra le eccezioni a questo principio ricordiamo l'imposta di bollo, ove il pagamento avviene tramite l'acquisto dell'apposito talloncino, senza alcuna dichiarazione. Non esiste una disciplina unitaria in termini di dichiarazioni: ogni imposta disciplina in modo diverso la propria dichiarazione, IRPEF e IRES son disciplinati dal Dpr 600, la dichiarazione IVA è disciplinata dal Dpr 663, la dichiarazione fornita dai sostituti di imposta dal Dpr 770.

La dichiarazione è un'obbligazione formale che, in caso di tributi periodici, deve essere presentata per ciascun periodo in cui si verifica il presupposto. Eccezione a questo punto sono le persone esercenti attività di impresa o arti e professioni obbligati alla tenuta della contabilità che, ai fini irpef devono comunque presentare la dichiarazione anche se non producono reddito nell'anno. Ogni periodo di imposta obbliga il contribuente a fornire un apposita dichiarazione. I periodi di imposta non coincidono sempre con l'anno solare come nel caso dell'IRPEF: ad esempio ai fini ires coincide con l'esercizio (1/07-30/06 ad esempio, o ancora esercizi di 14 mesi).
in caso di tributi la cui base imponibile non varia nel tempo (immobili, rendite catastali) la dichiarazione ha efficacia finchè non intervengono variazioni.
I tributi a carattere istantaneo (imposta di registro, imposta sulle successioni) richiedono che la dichiarazione sia presentata ogni volta che si verifica il presupposto.

Soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione
La dichiarazione dei redditi deve essere presentata

- Da ogni soggetto che abbia posseduto redditi nel periodo di imposta, anche se da essi non consegue nessun debito di imposta (nessun obbligo di versamento).
- I soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili devono presentare comunque la dichiarazione, anche se non hanno prodotto redditi
- Anche i soggetti iva che non hanno effettuato operazioni imponibili devono comunque presentare la dichiarazione

Cos'è il Modello UNICO?

Il modello unico è un insieme di più dichiarazioni presentate in modo unificato. Dal punto di vista giuridico consideriamo gli effetti della singola operazione. È la dichiarazione unificata annuale, presentabile dai contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare: include dichiarazione dei redditi, IRAP, dichiarazione annuale del sostituto di imposta e dichiarazione annuale iva

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Requisiti formali e presentazione

La dichiarazione deve essere redatta, a pena nullità, su stampati conformi ai modelli approvati dall'amministrazione finanziaria. La dichiarazione non sottoscritta è nulla, ma l'ufficio deve invitare il contribuente a sanare la nullità: solo se non ottempera si producono gli effetti di nullità.
La dichiarazione dei redditi e IVA va presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo al periodo di imposta a cui si riferisce. La trasmissione può avvenire tramite una banca, la posta o un ufficio abilitato (Caf, commercialisti). Il contribuente può trasmettere direttamente la dichiarazione dopo essere stato abilitato dall'Amministrazione Finanziaria. È possibile anche compilare la dichiarazione direttamente online.
La dichiarazione si considera presentata il giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca, all'ufficio postale o è trasmessa all'Agenzia delle entrate in via telematica. La dichiarazione cartacea va conservata dal contribuente per essere esibita in caso di controlli. Può essere presentata in forma cartacea dalle persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili tramite la banca o un ufficio abilitato tra il 1 maggio e il 30 giugno.
Sono valide le dichiarazioni presentate con massimo 90 giorni di ritardo: verrà applicata una sanzione amministrativa (1/8 del minimo previsto per omissione di dichiarazione, si considera ravvedimento operoso). Se il ritardo è superiore la dichiarazione si reputa omessa e si procede con l'accertamento d'ufficio. Le dichiarazioni omesse però costituiscono titolo per la riscossione delle imposte sugli imponibili in esse indicate. (p151)

Particolari fattispecie (152-153)

- In caso di liquidazione di soggetti IRES, di soc. di persone o enti equiparati,il periodo di imposta in corso al momento della liquidazione si conclude con la messa in liquidazione. Il liquidatore deve assolvere l'obbligo di dichiarazione entro 9 mesi dalla messa in liquidazione
- In caso di fallimento il curatore deve presentare due dichiarazioni, una riferita al periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla dichiarazione di fallimento, e una successiva la chiusura del fallimento che riflette l'intero periodo concorsuale.
- In caso di trasformazione da soc. di persone a soc. di capitali il periodo di imposta cessa con la trasformazione e la dichiarazione deve essere presentata entro 9 mesi. Idem per fusione e scissione.
- Gli eredi di un soggetto devono presentare la dichiarazione del de cuius. Il termine è prorogato di 6 mesi.
- Nel caso dell'impresa familiare la dichiarazione dell'imprenditore deve indicare le quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari.
- Per le persone fisiche legalmente incapaci (minori, interdetti) l'obbligo di dichiarazione deve essere assolto dal rappresentante legale. C'è dissociazione tra titolarità del reddito e obbligo di dichiarazione.

La dichiarazione dei redditi (IRPEF E IRES)

Il contenuto caratteristico della dichiarazione è l'*indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili , l'imposta dovuta e l'imposta da versare secondo le norme che disciplinano l'imposta* (imponibile, oneri deducibili, imposta lorda, detrazioni, acconti, crediti di imposta, totale da versare). Vanno indicati anche i redditi soggetti a tassazione separata, e i dati necessari per l'effettuazione di controlli. È quindi un atto con contenuto eterogeneo e complesso.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Essa ha valore di titolo esecutivo per la riscossione delle imposte sui redditi indicati: in caso di mancato versamento, il fisco può procedere alla riscossione senza l'emissione di nessun atto di precetto. L'amministrazione può porre direttamente in riscossione le imposte non versate.
La dichiarazione può essere titolo costitutivo di un credito verso il fisco se l'ammontare dei crediti di imposta e delle ritenute è superiore all'imposta dovuta. Anche in caso di crediti del contribuente nei confronti del fisco emersi in dichiarazione la situazione è analoga: non è necessario presentare un'istanza di rimborso, la dichiarazione da già titolo a ricevere quanto dovuto. Il contribuente può scegliere se chiedere il rimborso o computare il credito in diminuzione dell'imposta dovuta nell'esercizio successivo. È quindi anche titolo per il rimborso.

La dichiarazione è anche la sede in cui si esercitano alcune opzioni:

- Scelta tra regime di contabilità ordinario o semplificata (se ricorrono i requisiti): oggi il comportamento è concludente, se nella dichiarazione del 2012 indico la contabilità significata, vuol dire che l'ho usata per tutto il 2012. Non è necessario dichiararlo, possono essere desunti da comportamenti concludenti.
  Le scritture contabili
  Vi sono obblighi contabili per gli imprenditori: oltre agli obblighi civili la normativa fiscale impone adempimenti ulteriori per soggetti che non sono obbligati a tenere la contabilità secondo le norme del codice civile. Gli obblighi valgono per tutti coloro considerati imprenditori commerciali ai fini fiscali (categoria più ampia) e per i lavoratori autonomi. Analizziamo alcuni casi:
  - Contabilità ordinaria: soggetti ires, e imprenditori e società che superano un dato ammontare di ricavi. Devono tenere libro giornale, libro degli inventari, registri iva (fatture emesse e registro acquisti), conti di mastro, scritture di magazzino, registro cespiti (beni sottoposti ad ammortamento).
  - Contabilità semplificata: imprese che hanno ricavi inferiori a una certa soglia (p144). La dichiarazione dei redditi viene elaborata dai registri iva: le imprese non son tenute a compilare libro giornale, degli inventari, scritture ausiliarie. Data la scarsità di dettaglio della contabilità semplificata, spesso per queste imprese gli accertamenti avvengono su standard medi di redditività come gli studi di settore
  - I lavoratori autonomi devono tenere i due registri iva e un registro da cui risultino somme incassate, pagamenti e valore dei beni da ammortizzare.
  - I sostituti di imposta devono tenere i libri paga e i libri matricola in cui annotare i fatti attinenti alle vicende del personale

  I caf delle imprese sono società di capitali che assistono i contribuenti nella tenuta della contabilità e nella preparazione della dichiarazione dei redditi (p 145)

- Alcune componenti del reddito di impresa consentono opzioni: rateizzazione delle plusvalenze realizzate, sopravvenienze attive costituite da liberalità, ammortamenti, spese di pubblicità ecc.
- In caso di perdite pregresse l'impresa può scegliere se utilizzarle a compensazione delle perdite dell'esercizio
- Destinazione dell'8 per mille e del 5 per mille.

La dichiarazione ha rilevanza procedimentale: aver o meno presentato la dichiarazione incide sulle norme procedimentali. Ad esempio per il termine a pena decadenza entro cui realizzare gli accertamenti assistiamo a un esempio di questo distinguo: per chi ha presentato la dichiarazione è entro il 31/12 del quarto anno successivo al termine di presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta analizzato, per chi non ha

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

presentato dichiarazione saliamo a 5 anni. La dichiarazione è sottoposta al controllo dell'Amministrazione: l'ufficio è legittimato a rettificare quanto dichiarato, purchè dia prova di inesattezza/infedeltà/incompletezza della dichiarazione.

→ La dichiarazione infatti ha anche rilievo probatorio: il fisco non è tenuto a provare quanto dichiarato in essa, deve provare tutto ciò che in essa non è contenuto, salvo casi di presunzioni legali.

Per molto si è discusso sull'**emendabilità** della dichiarazione: la dichiarazione infatti è ritenersi modificabile. Si può quindi ritenerla una confessione? La confessione è la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte. Tuttavia essa è irrevocabile (salvo eccezioni). Non possiamo certamente ritenere la dichiarazione una confessione. Consideriamo le due ipotesi di errore nel fornire la dichiarazione e le relative conseguenze:

- ERRORE AI DANNI DEL FISCO → **dichiarazione integrativa**. Il fisco prevede la possibilità di inviare una dichiarazione integrativa entro i termini previsti per l'accertamento (tempo in cui l'ufficio può rettificare la dichiarazione) a pena decadenza, ovvero entro il 31 dicembre del 4 anno dalla presentazione della dichiarazione. Nonostante la presentazione di tale dichiarazione il contribuente resta sanzionabile. La sanzione può essere comunque ridotta se ricorrono i termini per il cosiddetto ravvedimento operoso: esso è ammesso a condizione che la violazione non sia già stata constata, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento dei quali i soggetti abbiano avuto formale conoscenza. L'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva, nonché l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:
  - dell'imposta dovuta
  - degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito
  - della sanzione in misura ridotta.

  Per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011 la sanzione è pari:
  - al 3%, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza prescritta (ravvedimento breve)
  - al 3,75%, se si paga con un ritardo superiore a 30 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa (ravvedimento lungo) .

- ERRORE AI DANNI DEL CONTRIBUENTE→ **dichiarazione in diminuzione.** Si può presentare una dichiarazione diminutiva dell'onere fiscale. È rettificabile infatti per correggere errori che diano luogo a un prelievo indebito. Va presentata entro il termine per presentare la dichiarazione l'anno successivo per utilizzare il credito in compensazione dei debiti di imposta. Il contribuente che abbia erroneamente pagato di più può richiedere, entro 48 mesi, la ripetizione dell'indebito presentando istanza di rimborso. (p159-160)

Il modello 7.30 → per i lavoratori dipendenti, se non hanno una situazione reddituale complessa. È una dichiarazione dei redditi semplificata, presentabile entro il 30 aprile. Il datore di lavoro deve liquidare i saldi e gli acconti dovuti dal lavoratore: se egli è a debito

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

trattiene l'imposta dovuta in busta paga e la versa al fisco. Viceversa se è a credito il rimborso avviene mediante riduzione delle ritenute operate in busta paga. (p. 149).

Considerazioni sul rapporto tra dichiarazione e obbligazione tributaria
Esistono due teorie a riguardo:
Teoria costitutiva: la dichiarazione è elemento della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. → teoria preferita da Falsitta e della prof. Noi facciamo riferimento a questa teoria.
Teoria dichiarativa: il verificarsi del presupposto da solo determina per legge il sorgere dell'obbligazione.

Considerazioni sul rapporto tra dichiarazione e avviso di accertamento
Dall'emissione di avviso di accertamento sorge una nuova obbligazione tributaria che si affianca a quella nata dalla dichiarazione presentata. L'avviso di accertamento non sostituisce l'obbligazione generata dalla dichiarazione, la integra.

La dichiarazione dei sostituti di imposta

I sostituti di imposta sono tenuti a presentare una dichiarazione dalla quale risultino le somme e i valori corrisposti e le ritenute effettuate.
I sostituti di imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente hanno l'obbligo di ricevere le dichiarazioni dal sostituito (in cui si indicano gli altri redditi, oneri deducibili e altri elementi necessari alla determinazione dell'imponibile), di controllarne la regolarità formale, liquidare le imposte ed effettuare i conguagli in relazione alle ritenute effettuate ed ai versamenti d'acconto. Inoltre devono presentare la propria dichiarazione indicando gli elementi risultanti dalle dichiarazioni dei sostituiti.

La dichiarazione IVA

La dichiarazione annuale iva deve essere presentata da tutti i soggetti passivi Iva, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili. Può essere presentata in forma unificata oppure in via telematica tra il 1 febbraio e il 30 settembre. Sono esonerati dalla presentazione i soggetti che hanno registrato solo operazioni esenti. Nella dichiarazione iva sono indicati i dati e gli elementi necessari per la determinazione dell'ammontare delle operazioni e dell'imposta e per l'effettuazione dei controlli, esclusi quelli che l'Agenzia delle Entrate è in grado di acquisire direttamente. In particolare vanno indicate: ammontare delle operazioni imponibili e imposta dovuta, importazioni e relative imposte per diritto di detrazione, ammontare delle somme versate e il saldo finale. È redatta in base alle registrazioni fatte durante il periodo di imposta. Oltre alla dichiarazione il contribuente deve inviare, entro febbraio e in via telematica, una comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferiti all'anno solare precedente.

La dichiarazione nell'imposta di registro

La dichiarazione in questo caso occupa un'importanza ridotta poiché gli elementi da portare a conoscenza del fisco sono generalmente racchiusi nell'atto da registrare. La dichiarazione non è quindi un atto autonomo: nella presentazione dell'atto per la registrazione è implicita la dichiarazione che il presupposto di imposta è quello emergente dall'atto da registrare. Le richieste di registrazione per gli immobili possono essere presentati in via telematica auto liquidando il tributo. L'accertamento di una maggiore imposta avviene sempre in via telematica. (P 162)

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

L'ACCERTAMENTO: l'istruttoria del Fisco (accertamento in senso stretto). Verifiche e controlli sulle dichiarazioni.

Ogni contribuente ha un codice fiscali ed è iscritto all'Anagrafe tributaria in cui sono raccolti i dati e le notizie risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce presentati agli uffici dell'amministrazione finanziaria e dai relativi accertamenti, nonché dati e notizie rilevanti ai fini tributari. (p 180).

LA LIQUIDAZIONE INFORMATICA

In materia di imposte dirette e IVA vi è innanzitutto un esame di tutte le dichiarazioni eseguito mediante procedure informatiche. Il primo controllo ha per oggetto la mera liquidazione delle imposte dovute e dei rimborsi spettanti in base alle stesse dichiarazioni. Il controllo avviene con procedure automatizzate , entro l'inizio del periodo di presentazioni per le dichiarazioni dell'anno successivo. Questo controllo è finalizzato solo a verificare l'esattezza numerica dei dati dichiarati. In particolare l'amministrazione finanziaria

- corregge gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte;
- riduce le detrazioni di imposta, le deduzioni dal reddito e i crediti di imposta indicati in misura superiori alla legge o non spettanti in base a quanto dichiarato;
- Controlla che i versamenti siano tempestivi e corrispondenti a quanto dichiarato.

Se risulta che l'importo auto liquidato e versato è inferiore rispetto a quanto dovuto risultante dalla dichiarazione non viene emesso un avviso di accertamento, ma si procede direttamente con la riscossione. Il risultato viene comunicato al contribuente con un **avviso bonario** che lo invita a versare la maggiore somma così liquidata: se versa quanto richiesto la sanzione è ridotta di 1/3 e si evita l'iscrizione a ruolo. Altrimenti si procede a quest'ultima scaduto il termine di 30 giorni per versare imposta e sanzioni per omesso versamento. Il ruolo (lista di debitori) viene trasmessa all'agente della riscossione che invia **cartelle di pagamento**: se non si paga entro 60 giorni si procede all'esecuzione forzata. L'iscrizione a ruolo e le cartelle di pagamento sono atti di riscossione (non impositivi): devono essere comunque motivati.

IL CONTROLLO FORMALE DELLE DICHIARAZIONI

Alla liquidazione informatica sopra descritta, può seguire il cosiddetto controllo formale delle dichiarazioni, a cui provvedono entro il secondo anno successivo a quello di presentazione sulla scorta di criteri selettivi: non vengono controllate tutte le dichiarazioni, ma solo alcune voci di alcune dichiarazioni. Tali voci oggetto di controllo, devono essere giustificate documentalmente. In sede di controllo formale il contribuente o il sostituto di imposta è di fatti invitato a fornire chiarimenti in ordine ad alcuni elementi della dichiarazione (deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, ecc.) a trasmettere i documenti che li giustifichino. Dopo aver invitato il contribuente a produrre i documenti necessari alla verifica si procede con quest'ultima. In esito al controllo formale gli uffici possono non rilevare nulla oppure

a) Escludere lo scomputo di ritenute non documentate in base ai documenti prodotti
b) Escludere le detrazioni di imposta non spettanti in base ai documenti prodotti
c) Escludere le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti prodotti

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

d) Quantificare i crediti di imposta in base ai documenti forniti
e) Correggono gli errori materiali di calcolo

⇨ in ragione di ciò liquidano la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo, emettendo un avviso bonario che indica i motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili o di altri dati dichiarati. La procedura è la stessa descritta per la liquidazione informatica.

IL CONTROLLO SOSTANZIALE DELLE DICHIARAZIONI

L'Amministrazione Finanziaria e la Guardia di Finanza possono procedere al controllo sostanziale delle dichiarazioni, per accertare che la dichiarazione non sia infedele o incompleta, o accertare il reddito di ufficio in caso di omissione o nullità della stessa

dichiarazione	definizione	accertamento
OMESSA	Non viene presentata alcuna dichiarazione, o viene presentata oltre 90 giorni dalla scadenza.	L'amministrazione emette un accertamento d'ufficio: accerta il reddito globale con metodo sintetico per le persone fisiche, induttivo extracontabile per reddito di impresa o di lavoro autonomo
NULLA	Non redatta sugli stampati conformi a quelli ministreriali e/o non sottoscritta (sanabile se il contribuente si presenta a sanare l'atto)	
INFEDELE	Un reddito netto non è indicato nel suo esatto ammontare	L'amministrazione procede con un accertamento in rettifica per la parte di imposta dovuta non versata più interessi e sanzioni
INCOMPLETA	È omessa l'indicazione di una fonte reddituale	

La forma principale attraverso cui avviene il controllo dei contribuenti è la **verifica**, che consiste in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso in un luogo, seguito da ispezioni documentali e da altri controlli. L'iter si conclude col un Processo Verbale di Constatazione (PVC). Il controllo delle imprese di rilevanti dimensioni è effettuato periodicamente.

Invalidità di prove illegalmente acquisite: le prove di evasione documentali reperite illegittimo (ad esempio durante un accesso senza autorizzazione) sono utilizzabili? Il parere della Cassazione, anche se non unanime, ritiene le prove non utilizzabili. Il vizio procedimentale impedisce di andare avanti col procedimento, anche se nel merito non si discutono le prove d'evasione.

ACCESSO: La tutela costituzionale del domicilio (art 14) non riguarda l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali. Per accedere a questi luoghi è necessaria l'autorizzazione del capo ufficio o del Comandante della GDF di zona Per le ispezioni è prevista una riserva di legge: per ispezioni ai fini fiscali gli accessi sono disciplinati dall'art 33 del Dpr 600 e specularmente per l'iva dall'articolo 52 Dpr 633.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Dove?	Autorizzazioni richieste
Locali commerciali, studi professionali	Autorizzazione del capoufficio/ comandante di zona
Domicilio dell'imprenditore, se svolge l'attività anche a casa	Autorizzazione del capoufficio/ comandante di zona + autorizzazione del procuratore della repubblica
Se l'imprenditore esercita l'attività a casa	autorizzazione del procuratore della repubblica + gravi indizi di evasione
Accesso al domicilio dell'imprenditore	

Procedere senza autorizzazione **rende invalido l'avviso di accertamento emesso a seguito dell'accesso. Non è un vizio sanabile, è causa di annullabilità.** Si chiede al giudice l'annullamento dell'atto per vizi di procedimento. Per i documenti su cui ricade il segreto professionale è necessaria un'autorizzazione aggiuntiva del Procuratore della Repubblica.

ISPEZIONI: Nel corso della verifica avvengono ispezioni documentali su libri, registri, documenti, e altre scritture che si trovano nei locali. hanno per oggetto la regolarità della contabilità. Avviene solitamente contestualmente all'accesso: solitamente il primo giorno la contabilità è messa sotto sigilli in attesa dell'ispezione per evitare manomissioni.

VERIFICHE: sono mirate a verificare la corrispondenza tra realtà fattuale e documentale. Si verifica se quanto indicato nei libri contabili corrisponde alla realtà. Questo controllo investe soprattutto i libri del lavoro (accertare non vi siano lavoratori in nero) e i registri dei beni strumentali (controllare non siano soggetti ad ammortamento beni inesistenti). La verifica contabile è una forma specifica di controllo rivolta ad esaminare completezza, esattezza e veridicità della contabilità sulla scorta delle fatture ed altri documenti. Possono essere effettuate anche verificazioni sugli impianti, sul personale dipendente, sull'impiego di materie prime e altri acquisti e su ogni altro elemento utile alla verifica.

L'agenzia delle entrate può inoltre inviare **questionari al contribuente:** non rispondere comporta l'applicabilità dell'accertamento con metodo induttivo extracontabile. Queste conseguenze così pesanti sono motivate dal fatto che la mancata risposta entro i termini ostacola le indagini. La cassazione è divisa se la risposta tardiva è da considerarsi o no omessa risposta.

Inoltre **può chiedere di produrre tutti i documenti necessari:** l'ufficio infatti può invitare il contribuente ad esibire o trasmettere atti e documenti. La dichiarazione è sensata se la quantità di documenti da produrre non è eccessiva.

art 12, statuto del contribuente

- Quando inizia la verifica il contribuente ha diritto ad essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, nonché dei suoi diritti e dei suoi obblighi. L'accesso può avvenire solo in presenza di esigenze effettive.
- Gli accessi, le ispezioni e le verifiche hanno luogo, solitamente, durante l'orario ordinario d'esercizio dell'attività, con modalità tali da recare meno turbativa possibile alla stessa.
- La permanenza del fisco o della gdf non può superare i 30 giorni lavorativi (di presenza effettiva), prorogabili in alcuni casi eccezionali di altri 30 giorni. Decorso il periodo, gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente per esaminare osservazioni e richieste presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica per specifiche ragioni.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- Divieto di emissione di un avviso di accertamento prima dei 60 giorni dal termine dell'accesso, salvo casi di motivata urgenza.

Nel *processo verbale di verifica* le operazioni di verifica vengono descritte giornalmente: si riportano le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute.
A fine ispezione viene redatto il PVC, *processo verbale di constatazione,* che sintetizza i dati rilevati. Dopo il rilascio di una copia del PVC, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che verranno valutate. L'avviso di accertamento verrà emanato dopo 60 giorni, salvo casi di particolare urgenza: l'imminente scadenza del termine a pena decadenza dei poteri di accertamento non rientra tra questi motivi.
Il contribuente può altresì manifestare l'adesione al PVC, ottenendo una riduzione sulle sanzioni, a patto che si tratti di un accertamento parziale e ricorrano gli altri requisiti di legge. In particolare:

- Il contribuente può presentare adesione al verbale di constatazione che potrebbe dar luogo ad un accertamento parziale, in modo integrale entro 30 giorni da quando gli è stato consegnato. La procedura si conclude con l'emissione di un *atto di definizione dell'accertamento parziale* che applica le sanzioni di 1/6 del minimo. È consentita la rateizzazione senza bisogno di garanzie.
- In alternativa l'ufficio può notificare al contribuente un *invito al contraddittorio* nel quale è indicata la pretesa fiscale: il contribuente può aderire versando la prima rata, entro il 15esimo giorno precedente alla data fissata per la comparazione. Il contribuente che *aderisce all'invito* fruisce di un regime agevolativo in tema di sanzioni e pagamento rateale. Anche in questo caso le sanzioni son ridotte a 1/6 ed è consentita la rateizzazione senza bisogno di garanzie.

Infine il contribuente può presentare *istanza di accertamento con adesione* chiedendo all'ufficio di formulare una proposta. A sua volta l'ufficio può inviare al contribuente un invito a comparire allo scopo di raggiungere un accordo. In caso di accertamento con adesione le sanzioni sono ridotte a 1/3 del minimo previsto.
Se non vi è adesione all'invito o accertamento con adesione l'ufficio può emettere un avviso di accertamento, scaduto il termine di 60 giorni per la presentazione di memorie.

L'ufficio può chiedere dati e notizie al contribuente, invitandolo a comparire di persona o inviandogli dei questionari. Il contraddittorio non è obbligatorio. In ogni caso le presunzioni non possono essere poste a base degli accertamenti se non è consentito al contribuente di provare il contrario prima dell'emissione dell'avviso (ecco perché i 60 giorni tra pvc e avviso)

Schema sulla verifica →

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

La forma principale attraverso cui avviene il controllo dei contribuenti è la **verifica**, che consiste in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso in un luogo, seguito da ispezioni documentali e da altri controlli.

Gli accessi, le ispezioni e le verifiche hanno luogo, solitamente, durante l'orario ordinario d'esercizio dell'attività, con modalità tali da recare meno turbativa possibile alla stessa. Avvengono sia verifiche contabili, sia verificazioni sugli impianti, sul personale dipendente, sull'impiego di materie prime e altri acquisti e su ogni altro elemento utile alla verifica. La permanenza del fisco o della gdf non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili in alcuni casi eccezionali

Si conclude la verifica: viene redatto il PVC

Il contribuente ha 60 giorni per presentare osservazioni e richieste agli uffici impositori esponendo le ragioni di fatto o di diritto per cui ritiene che le conclusioni del verbale debbano essere disattese.

ADESIONE AL VERBALE
Il contribuente può presentare adesione al verbale di constatazione → **accertamento parziale.**
La procedura si conclude con l'emissione di un *atto di definizione dell'accertamento parziale* che applica le sanzioni di 1/6 del minimo. È consentita la rateizzazione senza bisogno di garanzie.

ADESIONE ALL'INVITO
l'ufficio può notificare al contribuente un ***invito al contraddittorio*** nel quale è indicata la pretesa fiscale: il contribuente può aderire versando la prima rata, entro il 15esimo giorno precedente alla data fissata per la comparazione. Il contribuente che *aderisce all'invito* subirà sanzioni pari a 1/6 del minimo e potrà rateizzare senza garanzie

ACCERTAMENTO CON ADESIONE
Infine il contribuente può presentare *istanza di accertamento con adesione* chiedendo all'ufficio di formulare una proposta. A sua volta l'ufficio può inviare al contribuente un invito a comparire allo scopo di raggiungere un accordo. In caso di accertamento con adesione le sanzioni sono ridotte a 1/3 del minimo previsto.

EMISSIONE AVVISO DI ACCERTAMENTO
Se non vi è adesione all'invito o accertamento con adesione l'ufficio può emettere un avviso di accertamento, scaduto il termine di 60 giorni .

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Potere di indagine bancaria

Per il fisco il segreto bancario non esiste: il segreto bancario non può essere ostacolo all'accertamento degli illeciti tributari, perché esso tutela solo interessi patrimoniali. Esse sono comunque soggette a limiti e vincoli: possono essere svolti solo in via amministrativa dall'agenzia delle entrate e dalla gdf. Essi richiedono alle banche informazioni, dati, documenti e notizie relativi a qualsiasi operazione effettuata coi loro clienti. Devono essere autorizzate dalla direzione regionale (fisco), o dal comandate di zona (gdf). La mancata autorizzazione comunque non rende inutilizzabili i dati acquisiti. Le banche devono comunicare all'Anagrafe tributaria il nome dei loro clienti e la natura dei rapporti intrattenuti.

L'ufficio può fondare avvisi di accertamento sui dati bancari se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nel determinare il reddito dichiarato, o che non hanno rilevanza. In particolare valgono due presunzioni relative

a) I versamenti sono posti come ricavi o compensi se non risultano in contabilità o in dichiarazione dei redditi. Il contribuente ha l'onere di dimostrare che l'entrata non era tassabile.
b) Si presume che tutti i prelevamenti e gli importi riscossi per le quali non risulti il beneficiario siano legati a costi occulti quindi da considerare come contropartita di ricavi o compensi non dichiarati. C'è una doppia presunzione su questo punto: che il prelevamento sia stato utilizzato per un acquisto inerente alla produzione di reddito non contabilizzato a cui corrisponde un ricavo non contabilizzato. La presunzione relativa può essere superata provando chi è il beneficiario del prelevamento.

L'indagine può estendersi sui conti dei parenti in caso di sospetto di **interposizione fittizia di persona (p63)**

Collaborazioni

- Obbligo di collaborazione del contribuente: è tenuto a ottemperare agli inviti e alle richieste dell'amministrazione finanziaria. La mancata collaborazione è punita con sanzione amministrativa e pregiudica le successive facoltà di difesa di quest'ultimo (p190)
- Collaborazione dei comuni:
  - Partecipano all'attività di accertamento segnalando all'agenzia delle entrate, alla gdf e all'inps elementi utili a integrare dati contenuti in dichiarazione per determinare maggiori imponibili fiscali e contributivi
  - L'agenzia delle entrate deve mettere a disposizione dei comuni le dichiarazioni delle persone fisiche residenti perché prima di emettere avviso di accertamento sintetico se ne deve dare segnalazione ai comuni in modo che possano comunicare le informazioni di cui sopra.
  - Il comune domicilio fiscale è tenuto a segnalare qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni ricevute.
  - I comuni che partecipano all'accertamento ricevono il 33% delle maggiori somme relative ai tributi statali riscosse a titolo definitivo.
- Scambio di informazioni con altre amministrazioni finanziarie: le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni prevedono lo scambio di informazioni finanziarie degli stati contraenti. Si prevede anche la reciproca assistenza alla riscossione (p191-192).

Rapporti tra istruttoria amministrativa e processo penale

La verifica fiscale eseguita dalla gdf e dall'agenzia è un'attività amministrativa. Tuttavia la gdf è anche un organo di polizia giudiziaria per cui, se nel corso di una verifica rileva notizie di reato, deve darne notizia alla Procura della Repubblica.

Se nel corso di una verifica emergono fattispecie penalmente rilevanti, ogni successiva fase deve rispettare il codice di procedura penale. (p193).

Per consentire all'amministrazione finanziaria l'utilizzo dei dati per l'emissione di un atto impositivo, i termini di decadenza del potere impositivo, in caso di fattispecie penali, sono raddoppiati.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

L'atto conclusivo del procedimento amministrativo di controllo sostanziale è un provvedimento detto **avviso di accertamento**. Questo provvedimento è espressione di una funzione vincolata. Le leggi tributarie definiscono i presupposti, i soggetti passivi, la misura dell'obbligazione tributaria; il contribuente deve auto liquidare il tributo come imposto dalla legge. Se il contribuente omette in tutto o in parte questo obbligo l'Amministrazione Finanziaria deve agire determinando autoritativamente il debito di imposta. Non c'è discrezionalità né nell'emanare o no il provvedimento, né sul contenuto dello stesso.

Contenuto

Due parti:

1) Parte dispositiva: si indica l'imponibile accertato, aliquote applicate, imposte liquidate, detrazioni, deduzioni, ritenute d'acconto, crediti di imposta, computo degli interessi sulla maggiore imposta dovuta. Non tutti questi elementi ricorrono in ogni atto: le detrazioni, i crediti di imposta non ci sono in tutti gli atti. Essenziale è la determinazione dell'imponibile. Possono esserci infatti avvisi che non quantificano l'imposta dovuta come nel caso dell'accertamento del reddito in società di persone (p199). L'avviso di accertamento può, nei casi in cui sono rilevanti, ridurre le perdite dichiarate. Nell'iva è possibile che l'avviso contenga, in aggiunta alla nuova imposta una nuova determinazione dell'imposta detraibile o rimborsabile. (p199-200).
   La parte dispositiva include anche le sanzioni collegate al tributo: esse vanno irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento, motivato a pena di nullità.
   Se mancano gli elementi essenziali (maggiore imponibile), l'atto è nullo per mancanza degli elementi essenziali
2) Motivazione: presupposti di fatto e ragioni giuridiche per cui è emesso l'avviso. Ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato: deve esservi indicato il distinto riferimento ai singoli redditi in caso di dichiarazione dei redditi, le motivazioni che giustificano il ricorso a metodi induttivi di accertamento. L'assenza di motivazione determina la nullità dell'atto
   Se prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, il contribuente interviene nel procedimento esponendo le sue ragioni, sorge l'obbligo della motivazione rafforzata, ovvero contenente l'esame delle deduzioni del contribuente

Art 7 comma 1 statuto del contribuente

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama (p 201-202).

Notificazione e decadenza

La notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario ma la modalità con cui l'avviso di accertamento viene ad esistenza: l'atto di imposizione esiste e esplica i suoi

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

effetti in quanto notificato al suo destinatario. **Se manca la notifica l'atto è giuridicamente inesistente.** Per vizi di notifica meno gravi l'atto è annullabile.
L'articolo 60 del Dpr 600 dispone che gli atti tributari vengano notificati secondo le norme del codice di procedura civile che disciplinano la notificazione degli atti processuali, con alcune differenze:

- La notificazione è compiuta dai messi comunali o da messi autorizzati dall'agenzia delle entrate.
- L'atto deve essere sottoscritto dal consegnatario. Se non è il destinatario dell'atto, tale atto viene consegnato in una busta anonima sigillata. Si da notizia della consegna avvenuta con raccomandata indirizzata al destinatario.
- La notifica normalmente avviene per raccomandata, salvo casi di consegna in mani proprie.
- Deve essere fatta al domicilio fiscale

In ogni caso non è valida la regola secondo cui *eventuali vizi di notifica sarebbero sanati se l'atto produce i suoi effetti*

Il comune domicilio fiscale è molto rilevante ai fini della notifica: il legislatore suppone che il contribuente sia raggiungibile presso il domicilio fiscale indicato (p 204).

La notificazione deve essere fatta entro un termine previsto a pena decadenza: l'atto notificato a termine scaduto è nullo nel senso proprio del termine, affetto da carenza di potere.
Termini:

- Imposta sui redditi e iva: 31/12 del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione
- Omessa presentazione della dichiarazione, dichiarazione nulla: 31/12 del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione
- Reati: i termini sono raddoppiati
- Imposta di registro: 5 anni atti non registrati, 3 atti registrati

Il Divieto di doppia imposizione

L'amministrazione finanziaria non può accertare due volte, a carico dello stesso soggetto, la stessa imposta, su un medesimo presupposto.
Lo stesso presupposto non può essere ricondotto a due soggetti diversi (prima a Tizio, poi a Caio). Lo stesso reddito non può essere tassato come ires e poi come reddito di persona fisica. In caso di fattispecie alternative, se ne può applicare solo una delle due. Il divieto della doppia tassazione è un principio giuridico che non impedisce però la doppia tassazione in senso economico.

Questo si riflette nel principio di unicità e generalità dell'avviso di accertamento, ricollegabile anche al principio di buon andamento della P.A. e della tutela de contribuente: tuttavia sempre più spesso si impiegano **avvisi di accertamento parziali.** La ricezione di un avviso di accertamento parziale non preclude la facoltà di emettere avvisi di accertamento per lo stesso periodo di imposta attinenti ad altri aspetti (ricevuto su redditi di impresa, potrei riceverne un altro su redditi di capitale).
La facoltà di emettere un **avviso di accertamento integrativo (vedi poi p 61)** che integri un avviso di accertamento generale è consentito solo a fronte dell'emergere materiale probatorio e circostanze nuove, che non erano in essere al momento del primo accertamento.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Effetti sull'obbligazione tributaria (207-210)

Secondo lo schema standard di applicazione della legge di imposta, il verificarsi del presupposto determina il sorgere di obblighi di pagamento e dichiarazione. Nei nostri principali tributi il contribuente deve adempiere e dichiarare il presupposto e il debito di imposta. Come già accennato a pagina 44, vi è dissenso sulla questione se l'obbligazione nasca direttamente dal presupposto o dalla dichiarazione.
La dichiarazione di certo condiziona l'esigibilità del tributo: il fisco non può pretendere, in caso di versamento che precede la dichiarazione, un versamento maggiore a quanto dichiarato (o accertato).
Se l'obbligazione non è dichiarata integralmente dal contribuente, è necessario emettere un atto autoritativo (avviso di accertamento o altro) per esigere la parte mancante non versata. La dottrina è però divisa se l'avviso di accertamento abbia effetti dichiarativi o costitutivi

	Effetti dichiarativi	Effetti costitutivi
definizione	l'obbligazione sorge col presupposto: la dichiarazione e il successivo avviso di accertamento accertano l'esistenza di tale obbligazione	l'atto impositivo ha valore costitutivo dell'obbligazione: l'avviso di accertamento, non è come la dichiarazione un mero atto costitutivo ma è fonte costitutiva normativa dell'obbligazione → questo perché l'avviso di accertamento è espressione della potestà dell'amministrazione
		L'avviso di accertamento svolge un ruolo essenziale, il fisco deve necessariamente emetterlo per attuare l'obbligazione tributaria. L'avviso costituisce infatti l'obbligazione che il contribuente non ha dichiarato
retroattività	È naturalmente retroattivo, l'obbligazione è sorta col verificarsi del presupposto	L'avviso è retroattivo perché costituisce un debito di imposta con riferimento al momento in cui doveva sorgere per effetto della dichiarazione. Ecco perché il contribuente deve versare gli interessi sulla maggiore imposta non versata
Tutela del contribuente	Il contribuente è titolare, di fronte al potere di accertamento, di un diritto soggettivo: egli agisce in giudizio a tutela di questo diritto per ottenere una sentenza dichiarativa che sostituisca l'avviso di accertamento	Il contribuente è titolare di un diritto potestativo e agisce in giudizio per ottenere la rimozione dell'atto di imposizione illegittimo

In conclusione comunque

L'avviso di accertamento è senza dubbio un presupposto necessario per permettere all'amministrazione finanziaria di agire, anche coattivamente, nei confronti del contribuente → per riscuotere servono dichiarazione o avviso di accertamento. Quest'ultimo, quando non è direttamente esecutivo, è valido titolo per l'iscrizione a ruolo. Il contribuente può agire in giudizio. Se l'atto di imposizione non viene impugnato l'obbligazione accertata da tale atto è da ritenersi definitivamente stabilita.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Effetti dell'avviso di accertamento

EFFETTI ESECUTIVI: L'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi, irap e Iva e il contestuale provvedimento di irrogazione delle sanzioni **sono titoli esecutivi.** L'avviso deve contenere l'intimazione ad adempiere entro 60 giorni dalla notifica: decorso tale termine la riscossione verrà affidata all'agente della riscossione che porrà in essere la procedura di esecuzione forzata. Se non presenta ricorso il contribuente deve versare le intere somme accertate. Se presenta il ricorso deve comunque versare 1/3 delle somme accertate. A partire dal giorno successivo al decorrere del termine le somme dovute sono maggiorate di interessi di mora, calcolati dal giorno successivo a quello di notifica dell'atto. All'agente di riscossione spetta l'aggio e il rimborso delle spese di esecuzione.
(p 211)

Il contribuente che riceva un avviso di accertamento ha dinanzi a sé diverse alternative

Se non impugna l'avviso di pagamento, il contribuente può versare le somme entro il termine di 60 giorni beneficiando della riduzione delle sanzioni di 1/3.
Se al contribuente non è stata data l'opportunità di definire il rapporto di imposta con adesione all'invito a comparire o al processo verbale ridotte a 1/6. La riduzione di 1/3 si applica quando il contribuente avrebbe potuto aderire ma non l'ha

Può presentare istanza di **accertamento con adesione:** l'istanza sospendere il termine per impugnare l'atto e consente al contribuente di beneficiare di una riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo e il ridimensionamento del tributo

Può accettare una proposta di **accertamento con adesione** ricevuta dal fisco nell'**invito a comparire**:
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 tale istituto per gli stessi elementi e per i periodi d'imposta indicati nell'invito

Può versare 1/3 delle sanzioni e fare ricorso entro il termine di 60 giorni, impugnando l'avviso di accertamento per la parte concernente il tributo.

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.

Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio. 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.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

1. Il contribuente chiede all'ufficio di formulare una proposta dopo accessi, ispezioni e verifiche, oppure dopo la notifica di un avviso di accertamento
2. Il fisco invia un invito a comparire al contribuente
3. Se al contraddittorio emerge un accordo viene emesso un avviso di **accertamento con adesione** sottoscritto da ufficio e contribuente. Esso ha contenuto analogo a un normale avviso di accertamento, ma non viene notificato.

L'istituto dell'**accertamento con adesione** è vantaggioso sia per il fisco che per il contribuente:

- ➲ Il contribuente si avvantaggia di una riduzione della pretesa del fisco (in particolare delle sanzioni, a volte anche dell'imposta). Inoltre può beneficiare del pagamento rateale. Le sanzioni sono ridotte a 1/3 del minimo. Le pene per i reati tributari sono dimezzate e non sono applicabili le sanzioni accessorie (interdizione dai pubblici uffici) se l'accettazione avviene prima dell'apertura del dibattimento in primo grado.
- ➲ Il fisco si avvantaggia del fatto che l'accettazione preclude l'impugnazione: è un deterrente della lite e un incentivo a regolare subito la propria posizione dato che si perfeziona col versamento.

L'accertamento con adesione infatti nasce definitivo:

- Il contribuente non può proporre ricorso
- L'ufficio non può modificarlo, salvo casi di accertamento integrativo:
  - Se sopravviene a conoscenza di nuovi elementi, dei quali si desume un reddito maggiore del 50% del reddito definito e superiore a 77.468,53 €.
  - Se la definizione riguarda accertamenti parziali
  - Se riguarda redditi derivanti da partecipazioni in società di persone, da associazioni o aziende coniugali (p 235 per dettagli su questo punto)

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.

L'accertamento con adesione può riguardare imposte sulle successioni, sulle donazioni, le imposte di registro ipotecarie e catastali. (p 236)

This document is available free of charge on studocu
55
Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Vizi e invalidità

La violazione delle regole che disciplinano l'accertamento possono rendere l'atto nullo, annullabile o irregolare.
In dottrina non è facile inquadrare la disciplina: data l'assenza di disciplina espressa si aprono due teorie, che entrambe confluiscono alle medesime conclusioni.
Tesauro ritiene vada applicato l'articolo 21 septies sul procedimento amministrativo. Falsitta ricostruisce invece i vizi senza richiamare questa norma.

Art. 21-septies. (Nullità del provvedimento)

1. *È 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*

Sono quindi nulli

L'ATTO E' IMPRODUTTIVO DI EFFETTI, è investito da inesistenza giuridica

1) Atti che non contengono gli elementi essenziali del provvedimento: non è sottoscritto, è intestato a un soggetto inesistente, è notificato con metodologia da inquadrare come giuridicamente inesistente, è totalmente privo di elementi essenziali ovvero motivazione o parte dispositiva.
2) Atti che Sono viziati da difetto di attribuzione: atti emessi da un ufficio che non ha potestà impositiva in materia di quel tributo
3) Violazioni del giudicato → non applicabile in materia tributaria
4) Atti che ricadono **in tutti gli altri casi espressi dalla legge**

Se la norma è entrata in vigore prima del 2006, dobbiamo interrogarci se la nullità non sia in realtà da intendersi come annullabilità: se ricadiamo in questa seconda ipotesi le conseguenze sono molto rilevanti → l'atto deve essere impugnato entro i termini affinché venga annullato dal giudice, altrimenti produce effetti

Quando non ricorrono i casi specificati dall'articolo 21 septies il provvedimento non è nullo ma annullabile: nella legge tributaria troviamo molti casi in cui viene utilizzata la parola "nullità" ma è da intendersi come "annullabilità" (avvisi di accertamento non motivati, ecc p.213, procedimento irregolare perché viola le norme procedimentali…)

Non sempre la violazione della legge rende invalido il provvedimento:

Art. 21-octies. (Annullabilità del provvedimento)

1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.
2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Non sono invalidanti tutte le violazioni delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti impositivi, ma solo quelle che possono aver influito sul contenuto dell'atto. I vizi non invalidanti sono soltanto mere irregolarità
L'avviso di accertamento è semplicemente irregolare se non rispetta il seguente comma 2 dell'articolo 7 dello Statuto del Contribuente:
2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:
a) l'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
b) l'organo o l'autorità' amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità' amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

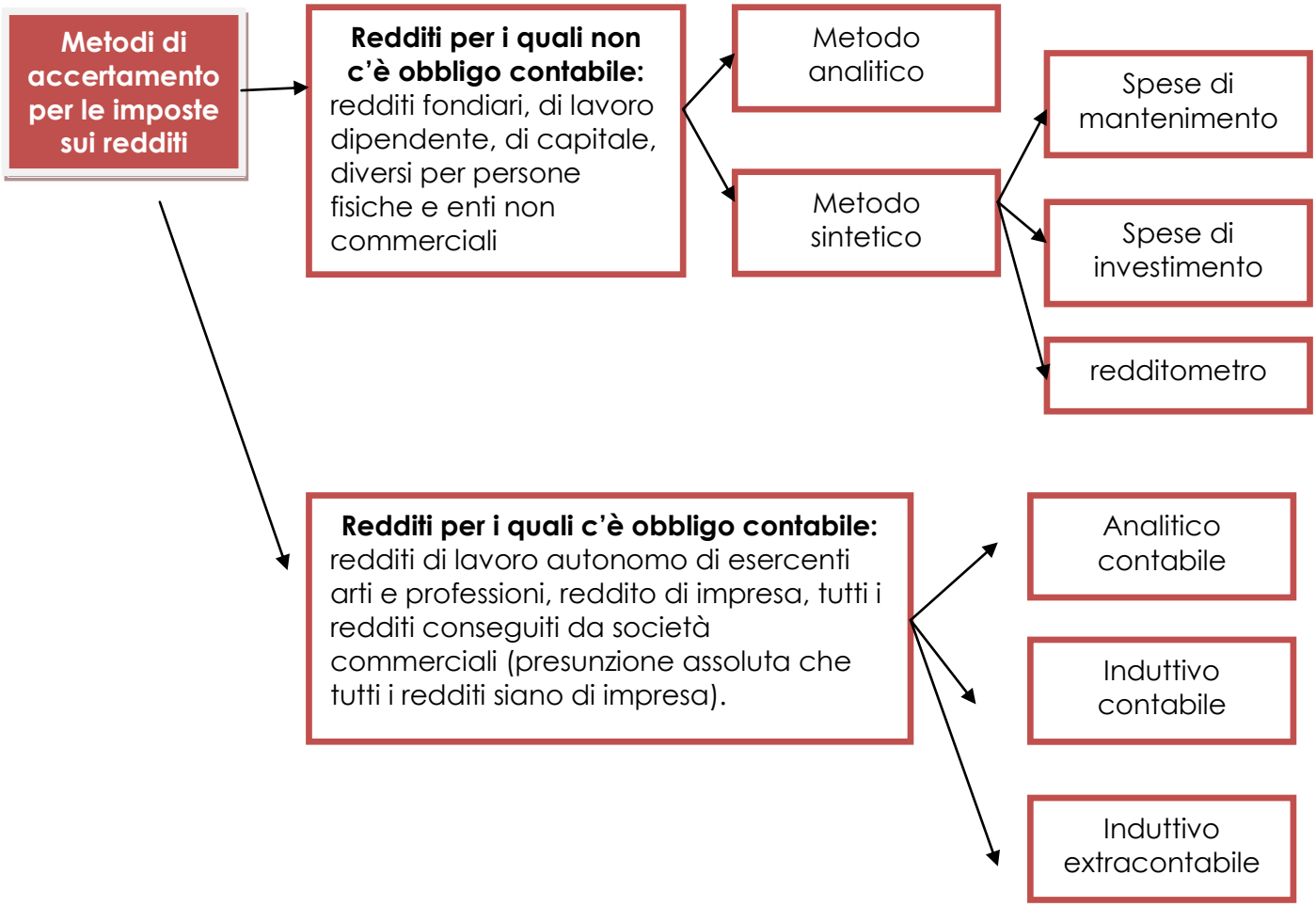
Quindi:

atti nulli = inefficacia giuridica	Atti annullabili	Atti meramente irregolari
1) Atti che non contengono gli elementi essenziali del provvedimento: non è sottoscritto, è intestato a un soggetto inesistente, è notificato con metodologia da inquadrare come giuridicamente inesistente, è totalmente privo di elementi essenziali ovvero motivazione o parte dispositiva. 2) Atti che sono viziati da difetto di attribuzione: atti emessi da un ufficio che non ha potestà impositiva in materia di quel tributo	Atti che ricadono **in tutti gli altri casi espressi dalla legge,** non ricadenti nei primi due punti dell'articolo 21 septies. Quando non ricorrono i casi specificati dall'articolo 21 septies il provvedimento non è nullo ma annullabile: nella legge tributaria troviamo molti casi in cui viene utilizzata la parola "nullità" ma è da intendersi come "annullabilità"	Non sono invalidanti tutte le violazioni delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti impositivi, ma solo quelle che possono aver influito sul contenuto dell'atto. Sono atti irregolari quelli che non indicano *a) l'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;* *b) l'organo o l'autorità' amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;* *c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità' amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.*

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

MODALITA' DI ACCERTAMENTO



Accertamento analitico del reddito delle persone fisiche

L'accertamento analitico del reddito delle persone fisiche ricostruisce l'imponibile considerandone le singole componenti, con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie. In questa ipotesi possono comunque essere impiegate delle presunzioni come la movimentazione bancarie per determinare le singole voci.

Accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche

Il reddito può essere anche dedotto dalle spese effettuate dal contribuente. Partendo dalle spese viene dedotto il reddito complessivo. L'ufficio può operare direttamente un confronto tra reddito dichiarato e reddito comprensivo accertabile in via sintetica., senza bisogno di verificare previamente la congruità dei redditi dichiarati. Dato il suo carattere presuntivo, l'accertamento sintetico non è ammesso per qualsiasi scostamento, ma solo quando esso è maggiore di 1/5 di quanto dichiarato. L'accertamento ha come risultato il reddito lordo del contribuente, non gli elementi costitutivi di esso.

Per questi accertamenti il contraddittorio è OBBLIGATORIO prima di emettere l'avviso di accertamento.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

L'accertamento sintetico ha come base le spese: spese globali, di mantenimento, le spese per investimenti e quelle considerate dal redditometro

- Accertamento basato sulle spese per spese globali: in base al tenore di vita si desume il reddito. Ciò implica il calcolo di tutto ciò che il contribuente ha speso nel periodo di imposta. Se l'insieme è superiore del reddito dichiarato, si presume che la differenza sia reddito imponibile non dichiarato. Si sommano le spese per i bisogni ordinari, per spese voluttuarie, per l'acquisto di beni durevoli e la quota risparmio.
- Accertamento basato sulle spese di mantenimento: si desume il reddito dalle spese di mantenimento richieste da certi beni, ad esempio l'automobile. È una presunzione relativa, per cui è consentita la prova contraria
- Accertamento basato sulle spese per investimenti: fino al 2008 valutavamo la spesa presumendo che il contribuente avesse impiegato redditi conseguiti nell'anno in corso e nei quattro precedenti. Questa previsione è stata abrogata nel 2008, per cui si valuta caso per caso se il contribuente abbia utilizzato redditi non dichiarati
- **Il redditometro**: la determinazione sintetica può essere fondata su elementi indicativi di capacità contributiva individuati mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti. Il redditometro è un decreto ministeriale che individua questi elementi indici di capacità contributiva e fissa dei coefficienti per calcolare il reddito. Per applicare il redditometro l'ufficio deve accertare l'esistenza dei fatti indice. Nel 2010 è stato introdotto il **nuovo redditometro**, utilizzabile per accertare anche i redditi dal 2009 in poi dato che è procedimentale (tempus regis actum). Anche per il redditometro è espressamente previsto l'obbligo del contradditorio: l'ufficio deve invitare il contribuente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti per l'accertamento e successivamente avviare il procedimento di accertamento con adesione. L'avviso di accertamento emesso deve contenere la motivazione del perché non sono state accolte le deduzioni con cui il contribuente ha giustificato il maggior reddito desunto. L'ufficio deve provare il fatto noto su cui si basa la presunzione. Il redditometro è una presunzione regolamentare relativa (disposta da regolamenti): grava sul contribuente l'onere della prova contraria.

Accertamento analitico contabile del reddito di impresa

L'accertamento analitico- contabile del reddito di impresa è effettuato determinando o rettificando anche in base a presunzioni le singole componenti attive e passive del reddito. Esso presuppone che la contabilità sia attendibile. Si applica in 3 ipotesi:

1. Violazione di una norma in materia di reddito di impresa che comporta variazioni dell'utile fiscale rispetto a quello civilistico (deduzione costi indeducibili)
2. Discordanza tra bilancio e scritture contabili
3. Rivenute prove documentali da cui risultino gli elementi probatori in modo certo e diretto su cui si basa la verifica

Accertamento induttivo contabile del reddito di impresa

L'accertamento induttivo contabile può essere effettuato anche sulla base di presunzioni semplici purché siano gravi, precise e concordanti e su gravi incongruenze come discordanze tra prezzo di vendita e valore del bene. Rientra in questo tipo di accertamento gli **studi di settore**: questo specifico metodo consente di desumere ricavi, compensi e corrispettivi maggiori di quanto dichiarato desumendoli dalle condizioni di esercizio dell'attività.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Le imprese sono divisi in gruppi omogenei in base a molti fattori (modelli organizzativi, tipo di clientela, area di mercato, modalità di svolgimento dell'attività). Sulla base di questi campioni si individuano le relazioni tra caratteristiche dell'attività e ammontare dei compensi. Gli studi di settore si applicano a imprenditori e lavoratori autonomi (più difficile in questo caso, il fatturato dipende molto di più da elementi soggettivi). Ogni contribuente appartenente a una categoria alla quale si applicano gli studi di settore deve presentare insieme con la dichiarazione dei redditi il modello che comunica i dati ai fini dello studio di settore: la compilazione è telematica e il software notifica subito congruità e coerenza oltre che ricavi previsti dallo studio. Con il software ciascun contribuente può applicare lo studio di settore che lo riguarda. Il contribuente può adeguarsi agli studi, dichiarando più ricavi rispetto a quelli rilevati in contabilità pagando una maggiorazione del 3%.
Lo studio di settore non è una presunzione legale, per cui il fisco ha l'onere di provare gli indizi di un maggior reddito gravi precisi e concordanti; è tenuto a verificare le caratteristiche del singolo per valutare se la situazione produttiva coincide effettivamente con quella del gruppo di appartenenza in cui è classificata e si può ritenere "non normale". È onere del contribuente dimostrare perché i ricavi non son stati effettivamente conseguiti. Gli studi di settore indicano i ricavi, non il reddito. Gli studi di settore sono atti amministrativi generali di organizzazione, non applicabili automaticamente: è richiesta un attività istruttoria, in ogni caso l'amministrazione finanziaria, qualora ravveda divergenze tra risultati e quanto dichiarato non può automaticamente emettere un avviso di accertamento, **c'è obbligo di contraddittorio**. La gravità e la concordanza degli indizi emerge dal contraddittorio non è definita ex lege. (p224). Solo dopo il contraddittorio con il contribuente gli studi di settore possono essere utilizzati come fonte di presunzione

I caaf e i professionisti abilitati possono rilasciare, su richiesta dei contribuenti, una speciale osservazione detta visto pesante. Il visto attesta che i ricavi sono congrui rispetto agli studi di settore e che gli elementi comunicati corrispondono alla contabilità e alla documentazione dell'impresa. Il visto produce due effetti

- ✓ Le dichiarazioni accompagnate dal visto pesante non possono essere rettificate con metodo induttivo
- ✓ Possono essere rettificate in base agli studi di settore entro la fine del terzo anno
- ✓ In caso di rettifica il ricorso impedisce la riscossione fino alla sentenza di primo grado

Accertamento induttivo extracontabile del reddito di impresa

L'accertamento induttivo extracontabile è applicabile in quattro fattispecie definite dalla legge. Solo se ricorre almeno una di queste fattispecie è applicabile questo metodo.

- Quanto il reddito di impresa non è indicato in dichiarazione
- Quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto all'ispezione una o più scritture contabili prescritte ai fini fiscali.
- Quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate mediante ispezione o le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili le scritture stesse
- Quando il contribuente non ha inviato documenti o esibito atti dietro richiesta e non ha risposto al questionario.

In presenza di queste situazioni l'ufficio può

- ➲ Avvalersi di dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza
- ➲ Può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- ➲ Può avvalersi anche di presunzioni semplicissime, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza

Fasi dell'accertamento induttivo extracontabile:

1. Bisogna appurare in concreto l'inattendibilità della contabilità con prove concrete
2. Si ricostruisce il reddito con dati e elementi comunque raccolti, disattendendo eventualmente la contabilità. Solo in questa fase sono utilizzabili dati di carattere astratto non desunti dalla situazione del contribuente.

L'accertamento parziale

L'avviso di accertamento ordinario è emesso, di regola, dopo che l'ufficio ha svolto un esame complessivo della situazione del contribuente. Vi sono casi però in cui è consentito all'Amministrazione Finanziaria di emettere accertamenti parziali:

- ✓ Segnalazioni provenienti da Gdf, P.A, enti pubblici: l'oggetto delle segnalazioni sono dati riguardanti un determinato reddito o elementi che incidono su deduzioni, esenzioni o agevolazioni. Di regola è un accertamento analitico. (p232)
- ✓ Accertamento svolgendo accessi, ispezioni e verifiche o altre attività istruttorie
- ✓ In materia iva valgono le stesse regole dei punti sopra

Conseguenze:

- Resta impregiudicata l'ulteriore attività di istruttoria e la possibilità di inviare successivo avviso di accertamento
- Non è richiesta la collaborazione del comune

I MEZZI DI PROVA

(370-378)

Nel processo tributario sono escluse, come mezzi di prova, **giuramento e testimonianza**. Il processo tributario è quindi un processo essenzialmente scritto e documentale. Anche se la prova per testimonianza è esclusa, è possibile utilizzare le dichiarazioni dei terzi. Tuttavia queste costituiscono semplici indizi, vanno supportate da ulteriori elementi.
I libri, i documenti, i registri non esibiti o non trasmessi dopo inviti dell'ufficio, non possono essere presi come prova a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.
Le prove acquisite illegittimamente non sono utilizzabili (p 46 **Invalidità di prove illegalmente acquisite:** le prove di evasione documentali reperite illegittimo (ad esempio durante un accesso senza autorizzazione) sono utilizzabili? Il parere della Cassazione, anche se non unanime, ritiene le prove non utilizzabili. Il vizio procedimentale impedisce di andare avanti col procedimento, anche se nel merito non si discutono le prove d'evasione.)

Il diritto tributario ricco di presunzioni legali e semplici. È un mezzo di prova largamente utilizzato →

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Focus: le presunzioni = da un fatto noto si desume un fatto ignoto

Tipo di presunzione	definizione	Onere della prova
legale	Sono stabilite dalla legge. Possono essere – Assulute: non ammettono prova contraria (incostituzionali in materia tributaria) – Relative: ammettono la prova contraria. – Miste: prova contraria ammessa solo con determinati mezzi	In caso d presunzioni legali relative, l'onere della prova è ribaltato: sta al contribuente provare che ciò che è stato dedotto è in realtà infondato.
semplice	È un ragionamento presuntivo che non trova origine in nessuna norma di legge. Se il percorso logico è coerente e gli elementi sono **gravi, precisi e concordanti.** Basta anche un solo elemento purchè preciso e grave.	Sta al fisco provare che la presunzione è fondata su elementi gravi precisi e concordanti
semplicissima	Queste presunzioni mancano dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.	Utilizzabili sono nell'accertamento induttivo extracontabile.

La confessione non è espressamente disciplinata dalle norme tributarie: si applicano le norme del codice di procedura civile. Valgono come prova le dichiarazioni che il contribuente rilascia di fatti a sé sfavorevoli. Anche le risposte rese nei questionari o rese durante le convocazioni sono confessioni extragiudiziali.

L'amministrazione finanziaria ha l'onere di acquisire la prova dei fatti sui quali si basa il provvedimento. Il contribuente ha l'onere di fornire i documenti richiesti che provano la riduzione dell'imposta o le circostanze su cui si basa un'esenzione o agevolazione. L'amministrazione finanziaria deve provare i fatti costitutivi del presupposto del tributo e della base imponibile. Il contribuente deve provare i fatti a suo favore che riducono o elidono il tributo, che motivano l'applicazione di una norma di favore, che sussistono i diritti al rimborso.

ACCERTAMENTO DELL'INTERPOSIZIONE FITTIZIA

(226-228)

L'interposizione fittizia comporta che il soggetto che appare titolare del reddito sia solo un prestanome fittizio, distinto dal soggetto interponente. La tassazione deve colpire l'effettivo titolare del reddito, ovvero l'interponente. L'imposta va posta a carico del possessore effettivo del reddito, non la persona interposta. L'interposizione fittizia rientra nel campo dell'evasione: è il caso di conti correnti intestati ai soci ma riferibili alla società. Sovente l'interposto è un soggetto residente all'estero a cui vengono imputati reddito conseguito da soggetti in realtà residenti in italia. L'interposizione fittizia è caratteristica delle frodi a carosello in materia di Iva (p 227).

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Se l'amministrazione finanziaria accerta l'imposta sul reddito all'interponente quando l'interposto ha già pagato l'imposta su quel reddito siamo di fronte a un fenomeno di doppia imposizione: il soggetto interposto può richiedere il rimborso di quanto versato una volta diventato definitivo l'accertamento nei confronti del titolare effettivo.

ACCERTAMENTO DELLE OBBLIGAZIONI SOLIDALI

(228-231)

Quando vi è solidarietà più soggetti sono coobbligati. L'amministrazione finanziaria non è obbligata a notificare l'avviso a tutti i obbligati: l'obbligo di rivolgersi a tutti non sussiste se uno soltanto dei debitori può essere obbligato ad adempiere con efficacia liberatoria per tutti. L'avviso è efficace solo nei confronti del coobbligato a cui è stato notificato, anche in caso di solidarietà dipendente. Solo il condebitore a cui è notificato l'avviso può essere iscritto a ruolo. L'avviso di accertamento va notificato nel termine di decadenza.

ACCERTAMENTO DEI REDDITI IN SOCIETA' CONSOLIDATE

(237-238)

Ogni società, compresa la consolidante, deve presentare dichiarazione del proprio reddito, unitamente alla dichiarazione del gruppo.. all'accertamento di adesione devono partecipare sia la società interessata sia la consolidante. Gli avvisi devono anche rettificare la dichiarazione del reddito globale fatta dalla consolidante e sono notificati a entrambe. Il pagamento può essere effettuato indipendentemente da consolidata o consolidante.

ACCERTAMENTO D'UFFICIO

(238)

Fin qui abbiamo analizzato l'avviso di rettifica, che presuppone sia presentata una dichiarazione. In caso di omessa dichiarazione si procede con l'accertamento d'ufficio. In questo caso l'ufficio può avvalersi di presunzioni semplicissime.

AVVISO DI LIQUIDAZIONE

(239)

Nell'accertamento dell'**imposta di registro**, la legge distingue tra determinazione del valore imponibile e determinazione dell'imposta. Si ha in unico atto la rettifica dell'imponibile e la liquidazione dell'imposta. Può essere emesso solo un avviso di liquidazione nei casi in cui l'imponibile sia già determinato. La nuova liquidazione di un tributo, dopo una sentenza che riduce l'imponibile, è fatta mediante avviso di liquidazione. È un atto impositivo le cui determinazioni hanno valore autoritativo e diventa definitivo se non impugnato. È un atto della procedura di riscossione (v. dopo)

ATTO DI RECUPERO

(239)

È emesso quando il contribuente dichiara un credito d'imposta che non gli spetta e lo compensa con somme da versare. Questo atto si accerta l'insussistenza del credito e recupera le somme non versate. È un atto impositivo che va motivato e notificato; è titolo esecutivo.

INGIUNZIONE FISCALE

(240)

L'ingiunzione fiscale era, in passato, un atto che aveva molte funzioni. Dopo la riforma del 1988 l'ingiunzione ha perduto funzioni di titolo esecutivo e di precetto, ma resta in vita come atto di accertamento per le imposte indirette per le quali la legge non prevede l'avviso di accertamento come atto tipico (tributi doganali e imposte di fabbricazione).

L'ingiunzione resta un atto della riscossione per riscossione di tributi e altre entrate di spettanza di comuni e provincie quando svolta in proprio o affidata a soggetti terzi diversi dagli agenti del servizio nazionale di riscossione.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

La Riscossione

Dal 1 ottobre 2006 la riscossione è esercitata dall'agenzia delle entrate mediante la società EQUITALIA S.p.a che

- Incassa le somme pagate mediante versamento diretto e iscrizione a ruolo
- Riconosce e provvede ai rimborsi
- Provvede all'esecuzione forzata

La riforma Visco introdotta nel 1997 ha apportato profonde innovazioni, unificando scadenze e termini di versamento delle principali imposte e regolando la compensazione

- ➲ Quasi tutte le imposte si versano entro il 16 del mese su apposito modello. Con l'F24 è possibile versare Iva, ritenute effettuate e contributi ad esempio.
- ➲ I modelli F24 sono predisposti per consentire la compensazione tra posizioni a credito e posizioni a debito. La compensazione dei debiti fiscali è quindi ammessa solo nei casi e modi previsti in modo espresso dalla legge o da regolamenti attuativi del principio statutario (art 8 statuto del contribuente). La compensazione può essere
  - Verticale: interessa un singolo tributo, si compensano crediti e debiti relativi alla stessa imposta; i crediti sono sorti in periodi di imposta precedenti e non ne è stato chiesto il rimborso.
  - Orizzontale: coinvolge imposte diverse e i debiti per contributi previdenziali, coinvolge creditori diversi.

  Se a compensazione si pongono crediti inesistenti, l'amministrazione finanziaria emette un atto di recupero impositivo con cui accerta l'inesistenza del credito e dispone che siano versate le imposte non versate per compensazione indebita. La compensazione con crediti inesistenti è punita con sanzione amministrativa.

Contenuto del modello F24
Debiti
verso erario: tributi statali
Verso Regioni: addizionali regionali
Tributi locali: IMU
Enti previdenziali: contributi
Posizioni a credito da compensare

La legge obbliga innanzitutto i contribuenti a provvedere di propria iniziativa al pagamento delle imposte, con la cosiddetta **autotassazione.** Il compito dell'amministrazione finanziaria è quindi in primo luogo quello di controllare gli adempimenti dei contribuenti: i versamenti spontanei sono adempiuti dai contribuenti alle scadenze prefissate, senza necessità di solleciti da parte dell'amministrazione finanziaria. In caso di inadempimento da parte del contribuente l'amministrazione finanziaria emette atti della riscossione.

N.B. l'adempimento dell'obbligazione tributaria avviene in forme tipiche, rigidamente disciplinate dalla legge. Il contribuente non può liberarsi con forme diverse, l'ente impositore non può riscuotere se non nei casi previsti dalla legge. L'obbligazione tributaria si estingue col versamento del dovuto o per compensazione.

La riscossione delle imposte sui redditi

Può avvenire

1. **Per ritenuta diretta**: ritenuta alla fonte operata dalle amministrazioni pubbliche, fatte dagli stessi creditori

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

2. **Versamenti diretti**: pagamento effettuato dal contribuente in esecuzione di un obbligo stabilito dalla legge in base ad autonoma liquidazione della somma da versare → **autotassazione**. La riscossione dell'imposta sui redditi avviene in via anticipata col meccanismo acconti-saldo. Nella riscossione delle imposte periodiche abbiamo una molteplicità di obblighi di versamento distinti dall'obbligazione tributaria: vi sono infatti obbligazioni di acconto e ritenute che precedono la dichiarazione annuale, il verificarsi del presupposto (che coincide con l'intero periodo di imposta, quindi solo al 31/12 per le persone fisiche), sia la procedura di accertamento. La riscossione avviene durante il periodo di imposta, in anticipo rispetto al verificarsi del presupposto, e avviene in due modi
    a. Mediante ritenuta d'acconto effettuata dal sostituto da versare entro il 16 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le ritenute
    b. Mediante versamento di acconti, calcolati in base all'imposta dovuta per il precedente periodo. Ciò è basato sulla presunzione che il reddito si riproduce di anno in anno. Il contribuente può versare meno se ritiene che il suo reddito sarà minore nell'anno in corso.

   I versamenti diretti sono effettuati o direttamente presso gli uffici dell'agente della riscossione, mediante delega a banca/posta o per via telematica. Il destinatario è l'agente alla riscossione o la tesoreria provinciale dello stato.

3. **Riscossione in base ad avvisi di accertamento e provvedimenti sanzionatori**: l'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi, Irap e Iva e il connesso provvedimento sanzionatorio sono anche atti della riscossione e titoli esecutivi. Essi devono contenere anche l'intimazione ad adempiere entro il termine di presentazione del ricorso all'obbligo di pagamento in esso indicati. Anche in caso di ricorso deve versare 1/3 delle imposte accertate con gli interessi. L'atto impositivo rende direttamente esigibile l'obbligazione in esso contenuta, non è necessaria nessun atto successivo della riscossione: è direttamente esecutivo, non è necessaria l'iscrizione a ruolo per procedere all'esecuzione versata.

4. **Iscrizione a ruolo:** il ruolo è il mezzo di riscossione di tutti i tributi per i quali la riscossione non avviene per ritenuta alla fonte, versamento diretto o in base all'avviso di accertamento. In ipotesi di mancato adempimento del contribuente dell'autotassazione si ricorre all'iscrizione a ruolo. L'iscrizione a ruolo è un atto della riscossione: l'agenzia delle entrate forma il ruolo iscrivendo le somme da riscuotere in base a una dichiarazione o a un altro atto impositivo. Il ruolo è reso esecutivo dalla sottoscrizione dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. È successivamente trasmesso all'agente della riscossione che rende noto al contribuente le singole iscrizioni mediante la cartella di pagamento. Il ruolo, come ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato, recando riferimento al precedente atto di accertamento che motiva la pretesa tributaria.

   ➔ **Iscrizione a ruolo in base alla dichiarazione: l'invito di pagamento**

   In tre casi
    a) Mancato versamento delle somme che risultano dovute in base alla dichiarazione
    b) Dai controlli automatici formali risulta riscuotibile una somma maggiore di quella versata. Prima di questa iscrizione l'ufficio deve contattare il contribuente, inviandogli un invito al pagamento di quanto dovuto. L'amministrazione deve chiedere chiarimenti da fornire entro 30 giorni a pena nullità dell'atto.
    c) Imposte su redditi soggetti a tassazione separata

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

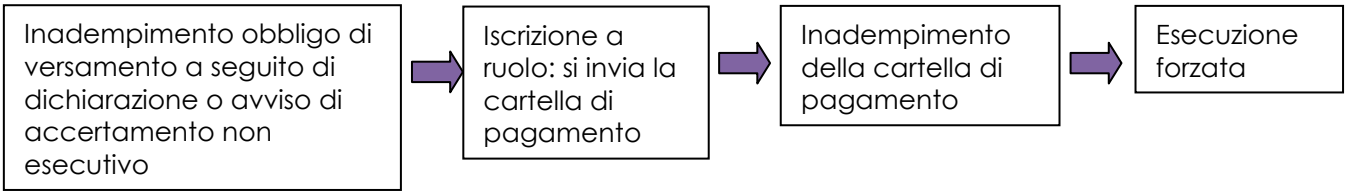
➔ **Iscrizione a ruolo in base agli avvisi di accertamento**
Sono riscosse mediante ruolo le somme dovute in base agli avvisi di accertamento nei casi quest'ultimi non abbiano valore esecutivo.

L'iscrizione a ruolo può essere

- A titolo provvisorio: in pendenza di giudizio, il contribuente ha impugnato l'atto. Il contribuente deve versare
  - 1/3 dell'imposta dovuta + gli interessi entro i termini per il ricorso
  - Dopo la sentenza della commissione provinciale
    - Che accoglie il ricorso: nulla
    - Che respinge il ricorso: 2/3 del tributo, detraendo ciò che ha già versato, con gli interessi
    - Che accoglie parzialmente: il minore tra l'intero ammontare dovuto e i 2/3 dell'importo originariamente notificato, detratto quanto già versato
  - La sentenza in commissione regionale rende riscuotibile l'intero importo risultante dovuto da tale sentenza, detratto quanto già versato prima
- A titolo definitivo: atto consolidato, non impugnato. Sono definitivi.

In fondato pericolo per la riscossione, decorsi 60 giorni dalla notifica degli avvisi di accertamento esecutivi e dell'intimazione ad adempiere, può essere disposta la riscossione dell'intero ammontare integrale, comprensivo di interessi e sanzioni anche prima dei termini normali. Senza notifica della cartella di pagamento l'agente alla riscossione può procedere all'espropriazione forzata con le regole che disciplinano l'esecuzione a mezzo ruolo. Possono essere iscritte a ruoli straordinari somme per le quali vi sia fondato pericolo di non riscuoterle, in via anticipata rispetto ai tempi ordinari

Il ruolo è un atto collettivo, riguardante una molteplicità di soggetti. L'iscrizione a ruolo attualizza un obbligo di versamento che deve essere adempiuto entro 60 giorni e consente, in caso di mancato adempimento, l'esecuzione forzata.



Il ruolo esplica i suoi effetti solo nei confronti dei soggetti iscritti. Non ha efficacia nei confronti dei terzi, salvo se proprietari di beni soggetti a privilegio speciale.
(p 279-280 solidarietà)

Il ricorso contro il ruolo non sospende la riscossione; il contribuente può chiedere la sospensione del ruolo che può accordarla fino alla pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale e può revocarla ove sopravvenga fondato periodo per la riscossione.

La cartella di pagamento e l'intimazione ad adempiere

La cartella di pagamento deve essere notificata entro un termine previsto a pena decadenza:

- 31/12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme dovute a seguito di liquidazione automatica
- 31/12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme dovute a seguito di controllo formale

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- 31/12 del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo per fatti dovuti in base agli accertamenti

Essa è formata, sulla base del ruolo, dell'agente della riscossione territorialmente competente in relazione alla residenza/sede. Nella cartella sono indicate le imposte iscritte a ruolo, gli interessi, le sanzioni e l'aggio corrispondente a titolo di compenso per la riscossione. La cartella può avere contenuto eterogenea ed è nulla se non vi è indicato il responsabile del procedimento. Deve contenere *l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di 60 giorni dalla notificazione con avvertimento che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata.* È quindi un intimazione ad adempiere, un precetto dell'esecuzione forzata. Decorso un anno dalla notifica, senza che avvenga l'esecuzione forzata, l'intimazione ad adempiere esaurisce il suo effetto ed è necessaria una nuova intimazione.
Allo scadere dei 60 giorni la cartella diventa esecutiva e si può procedere ad **esecuzione forzata.** L'esecuzione forzata deve essere avviata, a pena decadenza entro il 31/12 del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo. Scaduto il termine di 60 giorni l'agente della riscossione può iscrivere ipoteca sugli immobili, può disporre il fermo dei beni mobili e iniziare l'esecuzione forzata, disciplinata dalle norme del diritto comune. L'esecuzione forzata si articola in tre momenti: pignoramento, vendita e assegnazione del ricavato. (pag 291 dettagli).

La cartella di pagamento può contenere
- Vizi propri: errori nella cartella. La cartella di pagamento è impugnabile solo per vizi propri
- Vizi riflessi: errori nell'iscrizione a ruolo, che investono indirettamente la cartella. Sono vizi propri dell'iscrizione a ruolo.

L'esecuzione forzata non è più impugnabile di fronte al giudice tributario; la competenza è del giudice civile.
Il contribuente può
a) Può impugnare il ruolo, la cartella di pagamento e l'intimazione di fronte alle commissioni tributarie
b) Può proporre opposizione davanti al giudice ordinario per contestare la pignorabilità
c) Può proporre opposizione dinanzi al giudice ordinario contro i singoli atti esecutivi successivi alla notifica dell'intimazione ad adempiere.

Chiunque si ritenga leso dall'esecuzione forzata può agire contro l'agente della riscossione dopo il compimento dell'esecuzione per il risarcimento dei danni.

Scadenza del pagamento e rateazione

Il pagamento deve essere eseguito entro 60 giorni. Il contribuente che si trova in una situazione di temporanea situazione di obiettiva difficoltà può chiedere una rateazione.

Interessi e aggio

Sono dovuti interessi per ritardato pagamento al tasso del 4% annuo sulle somme iscritte a ruolo a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento fino alla data di consegna dei ruoli all'agente di riscossione per imposte dovute a seguito di controllo formale o liquidazione automatica. Il termine decorre dalla data in cui avrebbe dovuto essere effettuato il versamento se le imposte fossero state dichiarate, per somme accertate dopo un controllo sostanziale.
Rateizzazione e sospensione sono accordate a un tasso più elevato del 4,5% annuo.
(p278 per il resto)

This document is available free of charge on studocu
67
Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

La riscossione dell'imposta di registro

L'imposta è liquidata e richiesta dall'ufficio sulla base dell'atto sottoposto a registrazione. Se la registrazione avviene telematicamente il tributo è liquidato non dall'ufficio ma dal contribuente (solitamente il notaio). Gli uffici controllano la regolarità, se risulta una maggiore imposta dovuta notificano entro 30 giorni un avviso di liquidazione: esso deve essere eseguito entro 15 giorni. (p. 282)

La riscossione di altre imposte indirette

Vi sono imposte indirette il cui pagamento è connesso alla presentazione della dichiarazione. Vi sono pagamenti senza dichiarazione per i tributi senza imposizione tipo le tasse per le concessioni governative, assolte mediante versamento. L'ingiunzione di pagamento è stata sostituita dal ruolo. Oggi ha solo funzione di avviso di accertamento.

La riscossione di tributi all'estero

Le convenzioni contro le doppie imposizioni tra stati prevedono la reciproca assistenza per la riscossione dei tributi: i tributi italiani possono essere riscossi all'estero, e i tributi esteri possono essere riscossi in italia.

I rimborsi

Il contribuente può essere a credito nei confronti del fisco per crediti risultanti dalla dichiarazione dei redditi p dalla dichiarazione Iva, crediti di imposta in senso stretto e crediti per rimborsi

Crediti per rimborsi

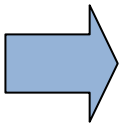
- **RIMBORSI DA INDEBITO**

  Sono crediti di rimborso che derivano dal versamento di un indebito tributario
  - Dichiarazione inesatta che porta a versare un imposta non dovuta o maggiore del dovuto
  - Versamento in adempimento di un avviso di accertamento quando quest'ultimo è annullato dal giudice
  - Effettuazione indebita di ritenute dirette
  - Per vizi del ruolo
  - Errore nella riscossione dell'imposta
- **RIMBORSI DA SOMME DEBITAMENTE VERSATE A LORO TEMPO**

  Viene a meno la norma di legge al quale si ricollega l'obbligazione tributaria
  - Una pronuncia di Costituzionalità elimina la norma con effetto retroattivo, rendendo l'imposta non più dovuta: il contribuente non ha diritto al rimborso se il versamento avviene a seguito di un avviso di accertamento definitivo o se sono spirati i termini per la richiesta di rimborso.
  - una pronuncia della Corte Europea di Giustizia ha i medesimi effetti. Il giudice è tenuto ad applicare la norma UE e non quella nazionale.
  - il decreto legge su cui si basa l'imposta non viene convertito dal parlamento

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

OTTENERE IL RIMBORSO



l'interessato deve presentare istanza entro i termini con modalità prefissate, salvo atti che fungono da istanza come la dichiarazione. In mancanza di disposizioni il termine è entro due anni dal pagamento (termine residuale biennale). Se la domanda è respinta l'atto è impugnabile. Se l'amministrazione rimane inerte di fronte alle domanda di rimborso per più di 90 giorni, il silenzio si interpreta come rifiuto. In caso di silenzio il contribuente può ricorrere solo dopo il 90esimo giorno.

IL RIMBORSO DELLE RITENUTE DIRETTE E DEI VERSAMENTI DIRETTI l'istanza Può essere presentata, in caso di ritenute, sia dal sostituito che dal sostituto (p 297).

- il termine di decadenza è 48 mesi dal versamento o dall'effettuazione della ritenuta se sono indebiti ab origine.
- Il termine decorre dal versamento del saldo in cui il diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti che emerge solo al momento della liquidazione del saldo.

IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE INDIRETTE
L'avente diritto ha l'onere di inviare l'istanza entro i termini e nelle modalità prefissate dalle singole leggi di imposta

IL RIMBORSO D'UFFICIO
Casi espressamente disposti dalla legge: dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale le somme versate in via provvisoria durante il giudizio, somme riscosse indebitamente per errori materiali o duplicazioni imputabili all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

I crediti da dichiarazione
Non derivano da pagamento indebito, sono fisiologici dovuti a certi meccanismi come il sistema acconti-saldo. In particolare

- In dichiarazione dei redditi, quando l'imposta dovuta è minore degli acconti, delle ritenute subite e dei crediti di imposta. Esso può
  - Essere riportato in detrazione l'anno successivo
  - Può essere chiesto a rimborso: i rimborsi sono disposti di ufficio secondo una procedura automatizzata. Si formano le liste di rimborso sulla scorta dei quali vengono emessi ordinativi di pagamento (p 302)
  - Può essere ceduto
- In ambito Iva l'iva a credito può risultare superiore all'iva a debito. L'eccedenza può
  - Compensato con altri debiti di imposta diversi dall'iva → è la regola
  - Riportato a nuovo per essere compensato gli anni successivi
  - Chiesto a rimborso: solo in alcuni casi
    - A chi cessa l'attività
    - A chi esercita attività che comportano vendite a aliquote inferiori degli acquisti
    - A chi effettua operazioni non imponibili (esportazioni) per almeno il 25% dell'attività
    - Chi opera prevalentemente fuori dallo stato
    - I non residenti
    - Se la dichiarazione è a credito per due anni di fila

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Il contribuente deve garantire la restituzione ove il rimborso risultasse indebito, deve presentare garanzia che duri fino a quando non è scaduto il termine entro cui l'ufficio può rettificare la dichiarazione.

- Nell'imposta di registro e sulle successioni vi sono ipotesi di crediti per imposte che risultino dovute al momento del versamento e che risultano da restituire per ragioni sopravvenute

Per il rimborso di questi crediti il contribuente non deve presentare istanza di rimborso, basta esporre il credito di imposta in dichiarazione: ciò costituisce istanza di rimborso. Il diritto al rimborso si prescrive in 10 anni.

Interessi per il ritardato rimborso

In caso di ritardo nel rimborso di imposte sui redditi, il contribuente ha diritto all'interesse, nella percentuale prevista dalla legge, per ogni semestre escluso il primo intercorsi tra la data di versamento e la data di ordinativo del rimborso (o dalla presentazione della dichiarazione). In materia iva gli interessi maturano giorno per giorno, non per semestri.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Le sanzioni amministrative

La violazione di norme tributarie è costantemente accompagnata da sanzioni, amministrative o penali.

	SANZIONI AMMINISTRATIVE	SANZIONI PENALI
Da chi sono inflitte	Amministrazione finanziaria (no Gdf)	Autorità giudiziaria a seguito di un procedimento di giurisdizione penale
Tipo di sanzioni	• Pecuniarie • Accessorie	• Arresto • Reclusione
Quale sanzione applicare se la fattispecie ricade sia in una norma sanzionatoria penale, sia in una norma sanzionatoria amministrativa	In caso di concorso di norme si applica tra le due la norma **speciale**, ovvero quella con l'ambito applicativo più ristretto; la norma speciale prevede dei requisiti aggiuntivi per cui chi viola quest'ultima per forza sta violando anche la norma generale. Solitamente tra le due è la norma penale. Non sempre il rapporto di specialità è chiaro: quando non c'è questo rapporto una nuova teoria afferma si applichino entrambi. Nella legge delega del decreto legislativo 74/2000 in materia di sanzioni tributarie penali era fissato questo principio di alternatività tra sanzioni amministrative e penali: in certi casi la giurisprudenza ritiene però applicabili entrambe. Sanzione penale e sanzione amministrativa quindi non si cumulano. Esistono tuttavia alcune eccezioni all'operare del principio di specialità: × Non opera per gli illeciti commessi in ambito societario: l'obbligazione pecuniaria per cui è solidalmente responsabile la società si cumula con la sanzione penale irrogabile alla persona fisica Il principio di specialità quindi impedisce che la stessa persona venga sanzionata due volte; non preclude che per lo stesso fatto vengano applicate sanzioni diverse a soggetti diversi.	

Sanzioni amministrative: tipologie

- Pecuniarie: l'obbligazione connessa non produce interessi e non è trasmissibile agli eredi
  - possono variare tra un minimo e un massimo: l'importo è determinato discrezionalmente in base alla gravità della violazione.
  - essere commisurate in una frazione o multiplo del tributo a cui è commisurata la violazione
  - possono essere stabilite in misura fissa.
- Accessorie:
  - Interdizione dalla carica di amministratore, sindaco, revisore
  - Interdizione dalla partecipazione a gare pubbliche
  - Interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni, autorizzazioni
  - Sospensione dell'attività di lavoro autonomo o di impresa per max 6 mesi

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

I modelli sanzionatori amministrativi: principi generali

La disciplina generale delle sanzioni amministrative è contenuta nel decreto legislativo 472/1997, che riforma il precedente sistema in vigore dal 1929. Il nuovo decreto modifica la natura della sanzione, che precedentemente era risarcitoria, trasformandola in afflittiva. Le differenze sono molto rilevanti:

	Natura Risarcitoria /modello risarcitorio	**Natura afflittiva /modello personalistico**
Caratteristiche generali	L'obiettivo della sanzione era risarcire l'ente del danno subito. La sanzione è commisurato al danno provocato, rapportata al tributo a cui si riferisce la sanzione.	L'obiettivo è punire il trasgressore. Ha livello preminente l'elemento soggettivo (dolo o colpa). La sanzione è riferita alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.
Conseguenze		
Società e enti collettivi	Sono destinatari della sanzione	Non sono destinatari della sanzione: non è ad essi imputato l'illecito e non è irrogata la sanzione. Un eccezione è il caso di dipendente/amministratore che commette un illecito con colpa lieve: se la sanzione supera i 50.000€ il fisco può richiedere il pagamento alla società. Il pagamento per intero della società libera chi ha commesso l'illecito (vedi p 74)
Enti con personalità giuridica e società		Dopo il 2003, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono a carico di quest'ultima. L'obbligazione sanzionatoria è riferita alla società.
Pluralità di trasgressori	Rispondono in solido del pagamento della sanzione	Ciascun trasgressore è responsabile per un'autonoma obbligazione di sanzione
Morte del trasgressore	L'obbligo di pagare la sanzione passa agli eredi	In trasmissibilità della sanzione, salvo eccezioni

Perché vi sia un illecito, non basta sia verificata la condotta omissiva o commissiva definita dalla legge: occorrono due elementi soggettivi di natura psicologica

- Imputabilità: capacità di intendere e volere. Anche se l'assenza di capacità è momentanea, l'atto non è imputabile
- Colpevolezza: ai fini della colpevolezza, occorre il dolo o la colpa. Non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, è richiesta la colpevolezza del trasgressore, che abbia tenuto un comportamento doloso o negligente. In particolare
  - **Dolo =** condotta mirata ad ostacolare l'attività di controllo, condotta volta ad occultare base imponibile
  - **Colpa grave =** condotta di tipo negligente, imperizia indiscutibile commessa in situazioni in cui non si riscontra nessun ragionevole dubbio sul significato della norma sanzionatoria; c'è una macroscopica violazione di un elementare obbligo tributario
  - **Colpa =** negligenza. Ad esempio errore nell'indicare il conto su cui addebitare il pagamento, determina il mancato versamento entro i termini: è condizione sufficiente per l'erogazione di sanzioni per pagamento tardivo.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

PRINCIPIO DI LEGALITA'

Art 3 d. lgs 472/1997 comma 1

Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione ed esclusivamente nei casi previsti dalla legge.

3 principi

1. Solo la legge può determinare le sanzioni e le fattispecie sanzionate
2. La legge deve definire fatto e sanzione, non sono ammesse interpretazioni analogiche

} Tassatività della previsione sanzionatoria

3. Deve trattarsi di legge entrata in vigore prima della violazione → irretroattività sanzionatoria

Il favor rei

Art 3 d. lgs 472/1997 comma 2

Salvo diversa previsione di legge, nessuno puo' essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione e' gia' stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non e' ammessa ripetizione di quanto pagato.

- Retroattività dell' **abolitio criminis:** se, a seguito di una norma o di una sentenza, un certo comportamento non è più fattispecie sanzionatoria, il soggetto non è sanzionabile per tale condotta, anche se messa in atto prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione (salvo sanzioni già erogate e definitive).

Art 3 d. lgs 472/1997 comma 3

Se la legge in vigore al momento in cui e' stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entita' diversa, si applica la legge piu' favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitiva

- Retroattività delle disposizioni più favorevoli: se entra in vigore una nuova norma che prevede una sanzione ridotta, si applica quest'ultima, anche se il fatto illecito è stato commesso prima dell'entrata in vigore, purchè la sanzione non sia già definitiva
- Irretroattività di disposizioni più severe: se nel mentre entra in vigore una norma più severa, si applica il regime più lieve in vigore al momento in cui fu commessa la violazione.

Cumulo materiale e Cumulo giuridico

Come nel codice penale, nel diritto tributario vige il cumulo materiale delle pene (ovvero sommare le sanzioni previste per ciascuna violazione commessa), derogato dal **cumulo giuridico**: in base a questo principio si applica una sola sanzione, maggiorata.
Tra i due metodi di cumulo si applica quello più favorevole per il contribuente.

Il cumulo delle sanzioni opera in 4 casi, con diverse maggiorazioni previste

Caso	Definizione fattispecie	sanzione
Concorso formale	Un soggetto con una sola azione viola più norme, anche relative a tributi diversi. Può essere omogeneo quando con una sola azione o omissione si violano più aspetti	Sanzione più grave + 20% se attengono a imposte diverse = sanzione base →

This document is available free of charge on studocu
73
Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

	della medesima disposizione. Può essere eterogeneo se si violano disposizioni diverse (anche riferite a tributi diversi) Esempio: mancata registrazione ricavi	quantità che va aumentata da un quarto al doppio
Concorso materiale	La medesima disposizione è violata più volte con più azioni o omissioni. Esempio: indicato ripetitivamente errato il codice fiscale in fattura.	Sanzione più grave + 20% se attengono a imposte diverse = sanzione base → quantità che va aumentata da un quarto al doppio
progressione	Quando qualcuno anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile. Sono molteplici e unitarie, commesse per raggiungere un unico fine. C'è convergenza obiettiva tra più violazioni, tutte finalizzate ad alterare la determinazione dell'imponibile o ostacolare la liquidazione periodica Esempio: omissione di fatturare un operazione	Sanzione più grave + 20% se attengono a imposte diverse = sanzione base → quantità che va aumentata da un quarto al doppio Le violazioni prodomiche spesso rientrano nella fattispecie di omessa o infedele dichiarazione. P 314
continuazione	Violazioni che attengono a più periodi di imposta diversi L'ufficio, se emette in tempi diversi gli avvisi di accertamento attinenti a periodi di imposta diversi, deve determinare la sanzione dovuta tenendo conto dei provvedimenti già emessi In sede processuale il giudice che prende la decisione deve rideterminare la sanzione unica complessiva tenendo conto delle sentenze precedenti	La sanzione base va aumentata dalla metà al triplo. Se si riferisce a più tributi la sanzione base va aumentata di 1/5. Se c'è continuazione sono previsti ulteriori aumenti p 314
Recidiva	Chi nei tre anni precedenti è incorso in una violazione della stessa indole	La sanzione può essere aumentata fino alla metà

In circostanze eccezionali di sproporzione tra entità del tributo e sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Responsabili in solido al pagamento della sanzione / Concorso di più autori / Autore Mediato / Concorso di persone

- ✓ Se più soggetti concorrono al commettere una fattispecie sanzionatoria, saranno tutti sanzionati. Non sono responsabili in solido ma ciascuno è responsabile della sanzione ed essa irrogata. Non devono concorrere materialmente all'atto, basta il concorso psichico (dare suggerimenti e consigli)
- ✓ Se trasgressore e contribuente che beneficia della trasgressione non coincidono, la sanzione è posta a carico anche del contribuente che ne ha beneficiato. Della violazione risponde a titolo di garanzia anche il soggetto che ne beneficia, con diritto di regresso verso il trasgressore (p 316)
  Quando la violazione avviene per colpa lieve, l'autore non risponde per più di 51.645,69.
- ✓ Il cessionario d'azienda è responsabile in solido col cedente per il pagamento delle sanzioni derivanti da violazioni commesse dal cedente (fino ai due anni precedenti la cessione) p 317 per dettagli.
- ✓ L'autore materiale dell'illecito non è punito quando ricorre la figura dell'autore mediato. Due casi
  - Soggetto indotto a compiere una violazione dal parere di un professionista: risponde il professionista
  - Socio di una soc. di persone non amministratore che non ha potuto esaminare i dati sottesi alla dichiarazione ed essere consapevole dell'eventuale infedeltà: non risponde

Cause di non punibilità

Sono previste 5 cause di esclusione della punibilità, anche si viene posta in essere la fattispecie sanzionatoria.

1. Errore incolpevole sul fatto
2. Errore di diritto derivante da ignoranza inevitabile della legge tributaria
3. Incertezza:non son punibili le violazioni determinate da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione
4. Versamento non eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile a terzi (commercialista scappa coi soldi e non paga x mio conto)
5. Forza maggiore

+ 2 cause previste nello statuto del contribuente

1. Non sono punibili violazioni formali che non pregiudicano la determinazione dell'imponibile, dell'imposta e del versamento. Non c'è pregiudizio sostanziale
2. Non sono sanzionabili comportamenti presi in conformità alle indicazioni contenute nell'interpello.

(+ p 319)

Procedimenti applicativi

Tre modalità applicative

1. Sanzione collegata al tributo → avviso di accertamento
2. Sanzioni per omesso o ritardato pagamento → iscrizione a ruolo
3. Notifica di atto di contestazione, motivato a pena nullità. A fronte di questo atto ci sono 3 alternative

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

a. Definizione agevolata: Definire la controversia pagando 1/3 della sanzione indicata entro il termine per il ricorso
b. Presentazione di memorie: Produrre deduzioni difensive
c. Impugnare l'atto in commissione tributaria

Estinzione dell'illecito mediante ravvedimento operoso

Il contribuente può estinguere l'illecito se rimedia alla violazione commessa e paga una parte della sanzione, se la violazione non è già stata contestata o non siano stati iniziati accessi, ispezioni, verifiche si ha avuto formale conoscenza.

Ravvedimento per

- ➲ Omesso versamento: se provvedo entro 30 giorni, sanzione ridotta a 1/10 del minimo
- ➲ Errore e omissione: entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è commessa la violazione. Sanzione ridotta a 1/8 del minimo
- ➲ Omessa presentazione della dichiarazione: entro 90 giorni dal termine scaduto, sanzione ridotta a 1/10 del minimo.

Estinzione dell'illecito e della sanzione amministrativa

Estinzione dell'illecito: sanzione non irrogabile
Estinzione della sanzione: obbligazione prevista a titolo di sanzione

- Pagamento dell'obbligazione

⇨ l'esecuzione può essere sospesa in caso di giudizio presentando idonea garanzia (fideiussione)
in caso di processo penale in corso

- Decadenza per irrogare la sanzione: 5 anni dalla commissione della violazione o nel diverso termine di accertamento previsto caso x caso.
- Prescrizione del credito per sanzione già irrogata: 5 anni
- Morte della persona fisica a cui era diretta
- Definizione agevolata: cessano se pagano 1/3 entro 60 gg.
- Condono

Singole fattispecie di illecito e singole sanzioni

illecito	sanzione
Obblighi di documentazione e contabilità	Da un minimo a un massimo, dipende dall'entità dell'evasione
Obblighi di dichiarazione	Rapportata all'entità dell'imposta non dichiarata, dal 120 al 140% dell'imposta non dichiarata per dichiarazione omessa o nulla. Da 100 a 200% dell'imposta non dichiarata per dichiarazione infedele o incompleta
Obblighi relativi alla riscossione	30% importo non versato

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Sanzioni Penali

In materia penale, ciò che rileva è soprattutto la dichiarazione: i fatti prodomici non sono puniti se non si riflettono nella dichiarazione. Precedentemente anche le semplici condotte segnaletiche del tentativo di delitto erano fattispecie penale.

I reati in materia tributaria sono denominati delitti. La sanzione prevista per essi è la reclusione. Essa è la pena principale, e può essere integrata da pene accessorie di tipo interdittivo

La legge 74/2000 definisce 4 tipologie di delitti

Tipologia	Fattispecie	sanzione
1. Delitti in materia di dichiarazione *fraudolenti*	Dichiarazione fraudolenta per utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: riguarda qualunque tipo di reddito, anche privo di obblighi contabili, se le fatture o documenti falsi incidono su quanto dichiarato. È richiesto il dolo specifico, la condotta è mirata a contrastare la determinazione dell'imponibile. Il reato è commesso se il documento è registrato o detenuto ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.	Non è prevista una soglia minima di punibilità: non è dato rilievo all'entità dell'evasione. La pena prevista è da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione. La legge del 2011 ha cancellato la previsione di sanzioni ridotte per violazioni di lieve entità.
	Dichiarazione fraudolenta con l'impiego di altri mezzi: riguarda i redditi sottoposti a obbligo contabile dato che il delitto si attua in contabilità. La fattispecie è realizzata quando vengono registrati dati falsi, ponendo in essere mezzi fraudolenti volti a ostacolare la constatazione della falsità (tenuta di una doppia contabilità). Non basta registrare dati falsi, occorre anche cercare di occultare la cosa. Non da luogo al delitto di dichiarazione infedele l'indicazione in contabilità di elementi passivi fittizi e la sottovalutazione di elementi attivi se ciò è regolato a violazioni in materia di competenza costanti e esplicate in nota integrativa (valutazione commesse). Non sono inoltre punibili valutazioni estimative indicate in nota integrativa, o la differenza è inferiore al 10% da quelle corrette	La pena prevista è da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione. È prevista una soglia minima di punibilità per limitare l'intervento ai soli illeciti economicamente significativi. In particolare l'imposta evasa, con riferimento a ogni singola imposta deve superare i 77.468,53 € e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare di ciò che è dichiarato e supera i 1.549.370,70€.
1. Delitti in materia di dichiarazione	Dichiarazione infedele: indicazione, nella dichiarazione, di elementi attivi inferiori a quelli reali o elementi passivi fittizi superiori a determinate soglie, in modo tal da dichiarar un reddito minore di quello effettivo. Non da luogo al delitto di dichiarazione infedele l'indicazione in contabilità di elementi passivi fittizi e la sottovalutazione di elementi attivi se ciò è	Il reato è commesso quando: • l'imposta evasa è superiore a 103.291,38€ • scostamento superiore al 10% o comunque alla soglia di 2 milioni di € la pena è la reclusione da 1 a 3

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Non fraudolenti	regolato a violazioni in materia di competenza costanti e esplicate in nota integrativa (valutazione commesse). Non sono inoltre punibili valutazioni estimative indicate in nota integrativa, o la differenza è inferiore al 10% da quelle corrette	anni.
	Dichiarazione omessa: l'omessa dichiarazione non è delitto, ma è solo presupposto di sanzione amministrative quando la dichiarazione viene presentata entro 90 giorni dal termine per la presentazione. Ai fini penali non è considerata omessa la dichiarazione non firmata o redatta su stampati non conformi.	Il reato è punito quando l'imposta non dichiarata è superiore a 77.468,53 €. La soglia di punibilità è rapportata alla singola imposta evasa. Reclusione da 1 a 3 anni
2. Delitti in materia di altri documenti	Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: I reato di falsa emissione di fatture e documenti può riguardare operazioni inesistenti o operazioni rese da un soggetto diverso rispetto a chi emette fattura. Chiunque emetta o rilasci fatture false per agevolare l'altrui evasione è colpevole di questo reato L'emissione di fatture false è un reato di pericolo: è punita separatamente dal connesso reato di dichiarazione fraudolenta che impiega fatture false. Emettere fatture false e utilizzarle sono due aspetti di un medesimo fenomeno, sanzionati non in concorso ma autonomamente.	Una pluralità di fatture false emesse nel periodo di imposta genera un unico reato. La pena prevista è da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione come per la dichiarazione fraudolenta. La legge del 2011 ha cancellato la previsione di sanzioni ridotte per violazioni di lieve entità.
	Occultamento o la distruzione di documenti contabili: è reato l'occultamento o la distruzione di documenti e scritture contabili la cui conservazione è obbligatoria in modo da ostacolare la ricostruzione dei redditi o dei volumi d'affari.	Reclusione da 1 a 5 anni. Nessuna soglia minima di punibilità.
3. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	Frode sottrattiva: commessa da chiunque, al fine di sottrarsi dal pagamento delle imposte aliena simultaneamente o compie atti fraudolenti sui propri beni o su beni altrui allo scopo di rendere inefficace la procedura coattiva di riscossione delle imposte. Non è necessario che sia in atto una procedura esecutiva o sia stato notificato un avviso di accertamento o siano avvenuti accessi. Il delitto si perfeziona con il solo fatto di porre in essere atti che potrebbero rendere inefficace la procedura coattiva. Non è necessaria che tale procedura venga attuata risultando vana	Reclusione da 6 mesi a 4 anni. La soglia di punibilità è 50.000€ (ammontare di imposte+ interessi + sanzioni amministrative da riscuotere). Se l'ammontare supera i 200.000 la pena è aggravata da 1 a 6 anni di reclusione.
3. Omesso versamento di imposta: In alcuni casi l'omissione dei	Ad esempio colui che non versi l'imposta dovuta secondo dichiarazione Iva commette reato.	
	Se viene omesso il versamento delle ritenute e sono rispettate queste 3 condizioni, siamo in	Reclusione da 6 mesi a 2 anni

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

versamenti è reato.	presenza di reato: 1. rilascio la certificazione ai sostituiti per le ritenute non versate 2. versamento non effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale 3. ammontare non versato maggiore di 50.000€	
	Mancato versamento per utilizzo in compensazione crediti non spettanti o inesistenti	

Attenunanti (oltre a quelle previste dal codice penale)

caso	attenuante
Prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, l'imputato assolve i debiti tributari relativi a fatti costitutivi dei delitti per cui pende il processo penale	Pene dimezzata
L'imputato viene ammesso a risarcire i danni all'erario anche se i debiti tributari si sono estinti per prescrizione o decadenza.. l'imputato può richiedere, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, di essere ammesso a pagare una somma da lui indicata a titolo di equa riparazione all'offesa recata all'interesse pubblico che verrà restituita in caso di assoluzione	Pena dimezzata

Cause di non punibilità

- non sono punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza su portata della norma e campo di applicazione
- non sono punibili le violazioni commesse adattandosi al parere espresso dall'amministrazione finanziaria in sede di interpello ordinario.

La confisca per equivalente

La confisca è obbligatoria per le cose che costituiscono *prezzo del reato, ovvero il vantaggio economico tratto da esso.* Nelle ipotesi in cui è oggettivamente impossibile individuare le somme di denaro o i beni costituenti il prezzo si procede alla **confisca per equivalente**, ovvero alla confisca di beni per un valore corrispondente al prezzo del reato.

La prescrizione dei reati tributari

I termini fin qui analizzati riguardano l'accertamento amministrativo. In materia penale La prescrizione dei reati tributari, prima del 17 settembre 2011, avveniva dopo sei anni dalla commissione del reato. Dopo il Dl 135-2011 il termine è stato allungato ad otto anni.

Quindi per la prescrizione dei reati tributari bisogna fare attenzione alla contestazione del reato in merito alla data in cui eventualmente sia stato commesso.

This document is available free of charge on studocu
79
Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Le eventuali cause di interruzioni della prescrizione aumentano di 1/4 l'ordinario periodo di decadenza. Di conseguenza per i reati tributari commessi prima del 17 settembre 2011 la prescrizione, in presenza di cause di interruzione, spira dopo 7 anni e mezzo, ed invece dopo 10 anni per i reati commessi dopo il 17 settembre 2011. L'amministrazione finanziaria, in presenza di un procedimento penale, può richiedere il risarcimento anche se spirati i termini a tema decadenza per la procedura amministrativa di accertamento.

Rapporto tra processo penale e processo tributario

Dei reati tributari giudica il giudice penale, per gli illeciti amministrativi è competente la giurisdizione speciale tributaria.

- Processo tributario e penale si svolgono in modo indipendente
- Quando è in pendenza un processo penale che potrebbe escludere irrogando una sanzione penale, la sanzione amministrativa, quest'ultima viene irrogata comunque. Il provvedimento resta sospeso e al termine del processo penale se deve essere eseguito viene eseguita altrimenti diventa ineseguibile. La sanzione amministrativa viene irrogata se permangono i presupposti di applicazione.

Vedi pag 338-340

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

Il processo

La giurisdizione tributaria è una giurisdizione *speciale* competente per le liti in materia tributaria. Le tendenze normative attuali tendono a cercare di ridurre la lite, prevedendo istituti deflativi come l'accertamento con adesione e il reclamo.

GIURISDIZIONE TRIBUTARIA e controversie tributarie non di competenza delle commissioni tributarie

GIURISDIZIONE: insieme di materie devoluta alla cognizione del giudice.
La giurisdizione delle commissioni tributarie comprende tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, locali e il contributo per il servizio sanitario nazionale, sovraimposte, addizionali, sanzioni amministrative e interessi, controversie catastali.

a) Controversie riguardanti l'esecuzione forzata tributaria: opposizione all'esecuzione → giurisdizione ordinaria / giudice civile
b) Risarcimento danni contro agenzia delle entrate e agente della riscossione → giurisdizione ordinaria / giudice civile
c) Gli atti amministrativi non impugnabili di fronte al giudice tributario possono essere impugnati di fronte al giudice amministrativo (regolamenti governativi, ministeriali di portata generale come revisione del catasto) → giurisdizione amministrativa. I regolamenti e gli atti amministrativi generali possono essere infatti impugnati di fronte al giudice amministrativo che può annullarli. Questi atti non sono impugnabili di fronte al giudice tributario: se ne può dedurre l'illegittimità come questione pregiudiziale (ogni questione da cui dipendono le decisioni ricadenti nella propria giurisdizione, fatta eccezione i due punti sopra a e b) in un ricorso avente oggetto un atto impugnabile per averne la disapplicazione. Il ricorrente può impugnare un atto deducendo, come motivo di ricorso, il vizio di un regolamento (ad esempio il reddditometro) che si riflette sull'atto impugnato. Il giudice valuterà se sussiste il vizio di regolamento denunciato, e se lo ritiene esistente, dovrà giudicare l'atto impugnato come se il regolamento non esistesse, disapplicandolo. La regolamentazione non è annullata ma disapplicata nel caso singolo: conserva la sua efficacia verso tutti.

Le parti del processo tributario: competenza e pluralità di parti

Tipicamente il processo tributario vede da un lato il contribuente e dall'altro l'ente che ha emesso l'atto impugnato
Se le parti sono entrambe privati (lavoratore vs datore di lavoro per ritenute subite) la giurisdizione è ordinaria. Se la lite verte invece non sulle ritenute, ma sul fatto che un reddito sia o meno tassabile, rientriamo in una particolare fattispecie che coinvolge una pluralità di parti, il **litisconsorzio necessario.**
Il processo tributario può svolgersi con pluralità di parti: sono ammessi il ricorso collettivo proposto da più soggetti, e il ricorso cumulativo, promosso contro più atti connessi (emessi da diversi soggetti impositori). Quando l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti rientriamo nel campo del **litisconsorzio necessario. Se non tutte le parti coinvolte prendono parte al processo, la sentenza non produce effetti perché viene a mancare il**

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

diritto costituzionale alla difesa sancito dall'articolo 24 della Costituzione. Inoltre si vogliono evitare giudicati diversi sul medesimo fatto (impugnato autonomamente da ciascun socio in regime di trasparenza un avviso accertamento viene annullato per tizio e non per caio dall'altra sezione della commissione tributaria). Per esservi litisconsorzio necessario la giurisprudenza precisa che è necessario che la fattispecie presenti elementi comuni a più soggetti posti a fondamento del ricorso proposto da uno degli obbligati. Abbiamo litisconsorzio necessario quando

- Atti di accertamento inviati a società sottoposte al regime di trasparenza fiscale (reddito della società tassato direttamente in capo ai soci)
- Litisconsorzio tra consolidante e consolidata per impugnazione di avvisi di rettifica del reddito di società consolidate

Abbiamo litisconsorzio facoltativo invece quando l'atto impositivo ha una pluralità di destinatari ma l'impugnazione non è fondata su motivi comuni. Possono essere chiamati in giudizio anche gli altri soggetti per istanza di parte o per ordine del giudice.

Giurisdizione tributaria e giusto processo: critiche

L'articolo 111 sancisce i principi in materia di giusto processo: tuttavia essi sono disattesi dalla giurisdizione tributaria: non si è ancora infatti raggiunto il livello ottimale di giusto processo.

- Durata ragionevole del processo ☑
- Contraddittorio davanti a un giudice terzo indipendente di fronte alle parti ☒
  Il giudice non è indipendente: sono designati dal ministero dell'economia e delle finanze; Le commissioni tributarie infatti sono scelti dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, secondo graduatorie formate in base a criteri e punteggi determinati. Spesso sono ex dipendenti dell'agenzia delle entrate. Nel processo tributario non tutti i giudici sono **togati:** possono essere membri delle commissioni dipendenti civili dello Stato, ragionieri e altri professionisti con 10 anni di attività, laureati in economia e giurisprudenza da due anni. La nomina avviene su proposta del ministero dell'economia e delle finanze. Sono incompatibili coloro che svolgono attività professionali di consulenza tributaria.

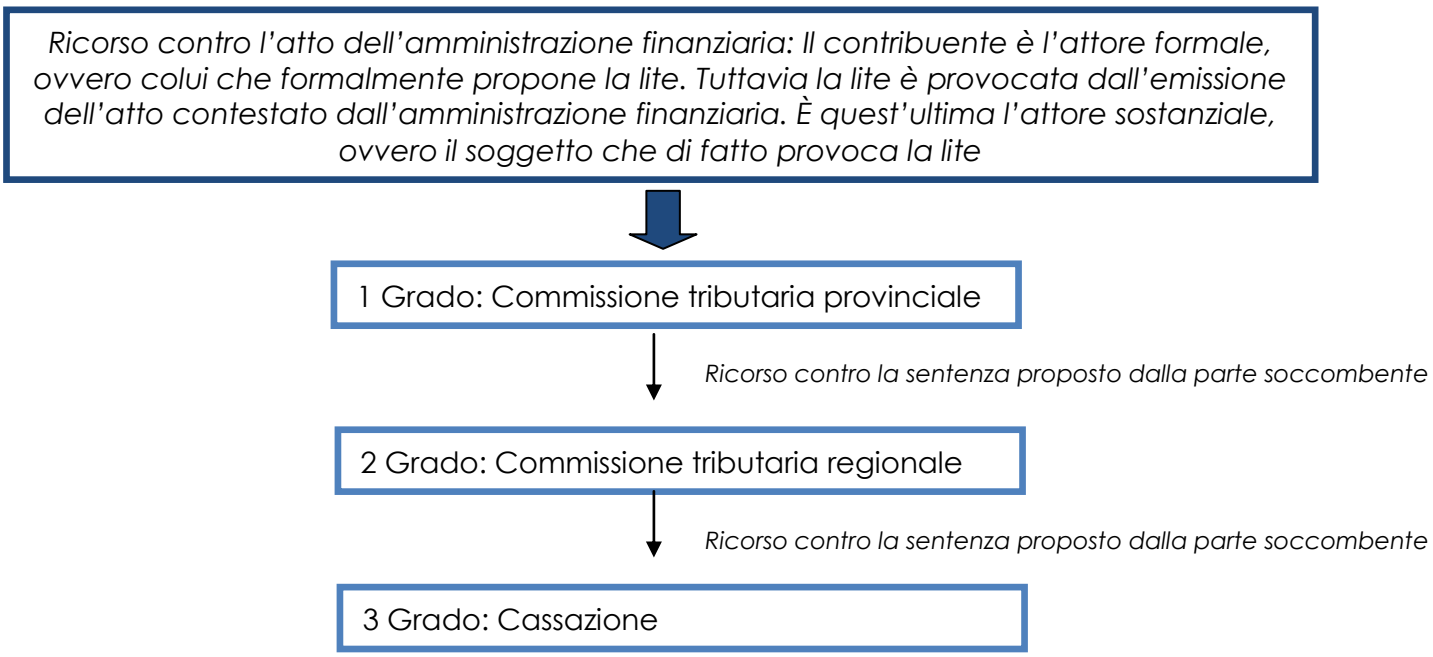
La difesa

Un altro elemento molto criticato è la difesa: per alcune liti è prevista l'autodifesa; per valori superiori la difesa non è riservata agli avvocati ma può essere svolta da dottori commercialisti, architetti, ingegneri, periti commerciali, consulenti del lavoro… Il ricorrente deve farsi assistere per controversie superiori a 2582,28€.
P 347-348

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

I gradi di giudizio

Ricorso contro l'atto dell'amministrazione finanziaria: Il contribuente è l'attore formale, ovvero colui che formalmente propone la lite. Tuttavia la lite è provocata dall'emissione dell'atto contestato dall'amministrazione finanziaria. È quest'ultima l'attore sostanziale, ovvero il soggetto che di fatto provoca la lite



Competenza

La competenza è territoriale. L'errore di competenza se non viene eccepito nel primo grado in cui si manifesta è sanato. Gli atti stessi indicano la commissione tributaria competente per il ricorso

1. Ricorso in primo grado: è competente la commissione provinciale della circoscrizione a cui appartiene l'ufficio che ha emanato l'atto. La residenza del contribuente non ha rilievo.
2. Ricorso in secondo grado: è competente la commissione regionale nella cui circoscrizione si trova la commissione provinciale che ha emanato la sentenza. La residenza del contribuente non ha rilievo.

Tipi di azioni esperibili

Principio generale: deve esserci corrispondenza tra chiesto e pronunciato. Il giudice non può andare oltre a quanto richiesto dalle parti andare oltre sollevando eccezioni.

- **Azione di annullamento**: si chiede l'annullamento per vizi del provvedimento. L'annullamento richiesto può essere
  - **Totale**: si chiede l'annullamento dell'intero atto
  - **Parziale**: si chiede l'annullamento di una parte dell'atto. Su alcune questioni il contribuente è in torto e sa che probabilmente non otterrà l'annullamento totale.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- **Azione di nullità:**il 21 septies configura alcuni vizi che rendono l'atto nullo. È un campo di applicazione più ristretto
- **Azione di rimborso**:si chiede la condanna dell'ufficio al rimborso di una somma
- **Giudizio di ottemperanza**: dopo l'azione di rimborso, ottenuta la ragione in commissione regionale, se l'ufficio non paga il contribuente può agire per chiedere il pagamento. Viene emesso un provvedimento esecutivo, nominando un soggetto incaricato di effettuare materialmente il pagamento.
- **Azione di tutela cautelare**: impugnare un atto non sospende la riscossione dell'imposta. Il contribuente vuole inibire la riscossione per la durata del processo.

N.B. Inizia parte svolta SOLO sul libro - Tesauro

Ci sono due tipi di azioni esperibili

1. Azioni di impugnazione: contro un atto autoritativo per ottenerne l'annullamento. Il carattere impugnatorio comporta che
   a. Il ricorrente può agire solo dopo che è stato emesso un atto impugnabile, no in via preventiva
   b. Il ricorrente non può sottoporre questioni estranee all'atto impugnato
   c. L'amministrazione non può basare la sua difesa su ragioni diverse di quelle alla base dell'atto impugnato

   Sono azioni di annullamento e nullità

2. Azioni di condanna: per ottenere un rimborso. Il contribuente impugna l'istanza di rimborso rifiutata espressamente (60 gg dalla ricezione del rifiuto) o tacitamente (90 giorni dalla presentazione dell'istanza). All'annullamento del rifiuto deve essere aggiunta la richiesta di una sentenza di condanna al pagamento.

Atti impugnabili

Il contribuente può impugnare un atto autoritativo solo se ne riceve notifica. Distinguiamo tra

- ✓ Atti autonomamente impugnabili: sono elencati in modo tassativo. Sono:
  - Avviso di accertamento
  - Avviso di liquidazione
  - Provvedimento che irroga sanzioni
  - Il ruolo e la cartella di pagamento: i ricorsi proposti verso la cartella tuttavia sono da distinguere in
    - Vizi inerenti al ruolo, il legittimato passivo è l'agenzia delle entrate
    - Vizi della cartella, il legittimato passivo è l'agente alla riscossione
  - L'avviso di intimazione ad adempiere: è da proporre o per vizi intrinseci, o perché non c'è stata notifica della cartella di pagamento. Se è stata preceduta dalla notificazione della cartella non può essere impugnata per vizi che andavano fatti valere impugnando il ruolo o la cartella
  - Iscrizione ipoteca, fermo di beni immobili,
  - Rifiuto espresso o tacito al rimborso di tributi/sanzioni indebiti
  - Rifiuto/revoca di agevolazioni
- ✓ Atti ad impugnazione differita: Sono tutti gli atti lesivi non elencati sopra. sono impugnabili se producono effetti diretti nei confronti del contribuente ma insieme col primo atto successivo compreso nell'elenco degli atti autonomamente

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

impugnabili. Per impugnare questo atto devo attendere di ricevere un atto di cui l'elenco sopra e impugnarli congiuntamente.

- Atti non impugnabili:
  - privi di effetti vincolanti quindi non lesivi come le circolari dell'agenzia delle entrate.
  - Atti endoprocedimentali: i loro vizi, se si ripercuotono sul provvedimento finale vanno fatti valere impugnando quest'ultimo.

PROCESSO DI PRIMO GRADO

ATTO INIZIALE DEL PROCESSO TRIBUTARIO

➔ Proposto alla commissione tributaria provinciale nel cui ambito ha sede l'ufficio o ente che ha emesso l'atto impugnato.

Il ricorso è un atto il cui contenuto è tipico ed essenziale è una domanda motivata che il ricorrente rivolge al giudice. Esso contiene l'indicazione

- Della commissione adita
- Del ricorrente e suo legale rappresentante, codici fiscali e indirizzi pec
- Del soggetto contro cui il ricorso è proposto
- Dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda: è il provvedimento richiesto al giudice. Nei processi di impugnazione si chiede al giudice l'annullamento di un provvedimento ad esempio. Nei processi di rimborso si chiede l'accertamento di un credito e la condanna a soddisfarlo
- Dei motivi: nei processi di impugnazione i motivi sono la deduzione di un vizio invalidante che concerne l'atto. Non sono impugnabili atti per vizi riguardanti atti impugnabili precedenti: la mancata impugnazione di un atto preclude la deducibilità successiva del vizio. I vizi di accertamento non possono essere fatti valere impugnando l'iscrizione a ruolo. Nei processi di rimborso va indicato il fatto da cui scaturisce il diritto al rimborso, la ragione per cui si ritiene il pagamento indebito e si chiede la condanna.
- Del valore della lite per il calcolo del contributo unificato

Questi due elementi compongono **l'oggetto del processo**

Se mancano questi elementi o la sottoscrizione il ricorso non è ammissibile. Nel ricorso possono essere inseriti l'istanza di sospensione dell'atto impugnato e l'istanza di discussione in pubblica udienza

n.B. in caso di liti inferiori a 20.000€, deve essere preventivamente presentato all'agenzia delle entrate, un reclamo in cui si chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto, contenente tutti gli elementi del ricorso, formulando una proposta di mediazione. Se la lite non è risolta in via amministrativa, tale atto si trasforma in ricorso, il ricorrente si costituisce in giudizio, depositando reclamo e documenti.

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

ITER PROCESSUALE

il ricorso deve essere portato a conoscenza della controparte mediante **notificazione.** essa può avvenire in 3 modi

1. spedizione postale raccomandata con ricevuta di ritorno
2. consegna alla controparte
3. modalità previste dal cpc

La notificazione deve avvenire entro 60 gg dalla notificazione dell'atto contro cui si ricorre

→ il ricorrente, entro 30 giorni dalla notifica del ricorso deve **costituirsi in giudizio** depositando il suo fascicolo nella segreteria della commissione. Nel fascicolo va inserito il ricorso e i documenti prodotti tra cui la prova dell'avvenuta notifica

↓

anche la parte resistente deve costituirsi in giudizio depositando controdeduzioni e documenti. i fatti affermati dal ricorrente se non contestati dal resistente si reputano provati. Se la parte non si costituisce non ha diritto a ricevere avviso di fissazione dell'udienza

→ I fascicoli delle parti sono inseriti nel fascicolo del processo che la segreteria forma e sottopone al presidente della commissione che compie un esame preliminare del ricorso. deve dichiarare se riscontra casi di inammissibilità manifesta espressamente previsti. altrimenti assegna il ricorso a una sezione.

↓

il presidente può dichiarare la *sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo (p. 86)*. contro questi provvedimenti è permesso il ricorso al collegio. si fissa la data dell'udienza per la **sospensione dell'atto impugnato** e dell'udienza di trattazione (avvisare le parti almeno 30 gg prima). se le parti non sono state avvertite e l'udienza si tiene senza esse la decisione è nulla

→ fino a 20 giorni prima dell'udienza le parti possono depositare documenti, e fino a 10 giorni prima memorie. la trattazione dell'udienza può avvenire in pubblica udienza (deve essere richiesta da una delle parti) o in camera di consiglio (senza partecipazione delle parti, in modo non pubblico)

↓

l'udienza pubblica segue il seguente iter: dopo la relazione di un membro del collegio le parti sono ammesse alla discussione. il collegio delibera. la sentenza è resa pubblica col deposito

entro la prima udienza le parti possono giungere ad un accordo di **conciliazione** dove si fissano imposta dovuta, interessi, sanzioni. Redatto un processo verbale, la parte ha 20 giorni per versare quanto dovuto. Dopo 20 giorni si terrà un udienza che verifica l'avvenuto adempimento, e in caso di esito positivo, si dichiara l'estinzione del processo (p 87)

LA SOSPENSIONE CAUTELARE

Il ricorso proposto contro uno degli atti impugnabili non ne impedisce, di per sé, l'esecuzione, o la impedisce solo in parte: se viene impugnato un avviso di accertamento

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

esecutivo o un iscrizione a ruolo o una cartella di pagamento, il ricorso **non ha efficacia sospensiva**. Il ricorrente deve chiedere con atto separato la sospensione. Essa è legata a due presupposti:

- Probabile fondatezza del ricorso
- Pericolo che nelle more del processo si verifichi un danno grave e irreparabile.

La decisione spetta al collegio che delibera in camera di consiglio esaminando il merito. La pronuncia è un'ordinanza motivata. La sospensione può essere anche parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia. Gli effetti della sospensione cessano con la pubblicazione della sentenza di primo grado: diviene operativa la norma sulla riscossione o non riscossione ad essa collegata. Le sanzioni in ogni caso non sono riscuotibili in pendenza di primo grado.

(p. 360-361)

LA SOSPENSIONE DEL PROCESSO

Il processo deve essere sospeso

- In ogni caso la cui decisione dipende dalla risoluzione di un'altra controversia da parte di un altro giudice civile nei casi di querela di falso, stato e capacità delle persone. Le altre questioni verranno risolte in cia incidentale dal giudice tributario.
- In ogni caso la cui decisione dipende dalla risoluzione di un'altra controversia da parte di un altro giudice tributario, se le parti sono le stesse. (p362)
- Sollevata questione di costituzionalità, di interpretazione/validità norme UE
- Altri casi p 362

È dichiarata con ordinanza. Durante la sospensione non possono essere compiuti atti del processo. Cessata la causa di sospensione, se non si presenta entro 6 mesi istanza di trattazione il processo si estingue.

INTERRUZIONE DEL PROCESSO

L'interruzione si ha quando muore la parte privata o il suo legale rappresentante o il suo difensore,. Si ha al momento dell'evento se la parte sta in giudizio personalmente. Altrimenti deve essere dichiarato dal difensore. Non possono essere compiuti atti riguardanti il processo e se la parte da cui deriva l'interruzione non presenta istanza di ripresa il processo si estingue.

ESTINZIONE DEL PROCESSO

Il processo può non arrivare al suo epilogo naturale e estinguersi per

- Rinuncia al ricorso: per avere effetto deve essere accettata dalle parti che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo
- Inattività delle parti: quando manca l'impulso di parte previsto come necessario
- Cessazione della materia del contendere: viene a meno l'oggetto del processo ossia l'atto impugnato
    - In caso di conciliazione
    - Esercizio di autotutela che revoca l'atto
    - Condoni e sanatorie di cui si avvale il contribuente

CONCILIAZIONE

Anche nel processo tributario le parti possono raggiungere un accordo, per effetto del quale cessa la materia del contendere. La conciliazione può avvenire solo in primo

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

grado. Può essere proposta da una delle parti nell'istanza con cui si domanda la discussione in pubblica udienza o sollecitata dalla commissione tributaria. Quando è stato raggiunto l'accordo si redige un apposito processo verbale indicanti imposta, sanzioni e interessi dovuti. Tale atto costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.
La conciliazione può essere realizzata fuori dal processo: il tal caso va depositato in giudizio il documento che formalizza l'accordo: è redatto in udienza il processo verbale riportando il contenuto del documento; il giudice tributario valuta l'accordo considerando la legittimità formale e l'ammissibilità. Non è sindacabile il merito dell'accordo.
La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro 20 giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo o della prima rata presentando idonea garanzia.
Si fissa un udienza 20 giorni dopo la redazione dell'atto: in tale udienza si verifica se è avvenuto il pagamento

- Avviene il pagamento → il giudice dichiara l'estinzione del giudizio
- Non avviene il pagamento → il giudizio prosegue

Controversie conciliabili: non vi sono limiti specifici, l'amministrazione finanziaria non può accedere a nessuna soluzione che non appaia conforme al diritto e che non rappresenti la giusta composizione della lite. La conciliazione si applica soprattutto in controversie estimative del quantum. Non sono conciliabili questioni riguardanti le sanzioni. → deroga all'indisponibilità dell'obbligazione di imposta? No, l'amministrazione finanziaria può accordarsi solo per raggiungere la giusta composizione della lite.

Conciliazione → riduzione delle sanzioni al 40% di quanto irrogabile in base all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione. Riduzione a metà delle pene previste x reati tributari, non applicazione delle pene accessorie, compensazione delle spese di giudizio.

La conciliazione può riguardare solo alcuni aspetti della controversia: essa prosegue nei modi ordinari per la risoluzione degli altri punti.

I PROVVEDIMENTI

Il giudice tributario può emettere 3 tipi di atti:

1. Sentenza: provvedimento collegiale. Il collegio si pronuncia con sentenza nei casi in cui definisce il giudizio (decisione sul ricorso, estinzione del giudizio, inammissibilità del ricorso)
2. Ordinanza: provvedimento collegiale in cui non si definisce il giudizio (sospensione cautelare atti impugnati, interruzione/sospensione del processo, assunzione dei mezzi di prova)
3. Decreto: sono atti del presidente che regolano lo svolgimento del processo (assegnazione del ricorso a una sezione, fissazione udienza)

TIPOLOGIA DI SENTENZE

Sentenze pronunciate quando	Tipo di sentenza	effetti
Sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione	mero accertamento, dichiarano l'insussistenza dei vizi dedotti	L'atto impugnato sopravvive al giudizio e continua a produrre effetti. L'esecuzione riguarda l'atto, non la sentenza, la sentenza non lo sostituisce.

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

<table>
<tr><td rowspan="4">Sentenza di accoglimento del ricorso per vizi di illegittimità</td><td>Se l'impugnazione verte su vizi formali il giudice annulla l'atto</td><td>La sentenza annulla l'atto impugnato, che cessa di esistere. Cade l'atto e così i suoi effetti.</td></tr>
<tr><td>Se l'impugnazione verte sul fatto che sia o no dovuta l'imposta e in che misura il giudice sostituisce l'atto → elementi sostanziali</td><td>La sentenza sostituisce l'atto impugnato (secondo la giurisprudenza). In realtà non è così</td></tr>
<tr><td colspan="2">➔ Teorie giurisprudenziali
<u>In realtà le sentenze che accolgono le domande di impugnazione hanno come contenuto l'annullamento dell'atto impugnato, dopo aver accertato il diritto all'annullamento del contribuente</u>. La sentenza può essere di annullamento totale o parziale: la parte annullata cade e cessa di produrre effetti. In caso di annullamento parziale resta in piedi la parte legittima.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Le decisioni di merito, quando diventano effettive, producono l'effetto della cosa giudicata sostanziale. Con questo termine si intende l'effetto di diritto sostanziale scaturito dalla statuizione o inesistenza del diritto fatto valere in giudizio</td></tr>
<tr><td>Sentenze di condanna dell'amministrazione finanziaria</td><td>Sentenze che accolgono la domanda di rimborso, a seguito del dinego o mancata risposta all'istanza di rimborso da parte dell'amministrazione finanziaria</td><td>È accertato il diritto al rimborso e l'amministrazione finanziaria è condannata a pagare. La sentenza passata in giudicato ha valore di titolo esecutivo, con cui il contribuente può esperire il processo di ottemperanza o promuovere l'esecuzione forzata in caso di mancato adempimento nei termini.</td></tr>
</table>

ESECUZIONE E OTTEMPERANZA

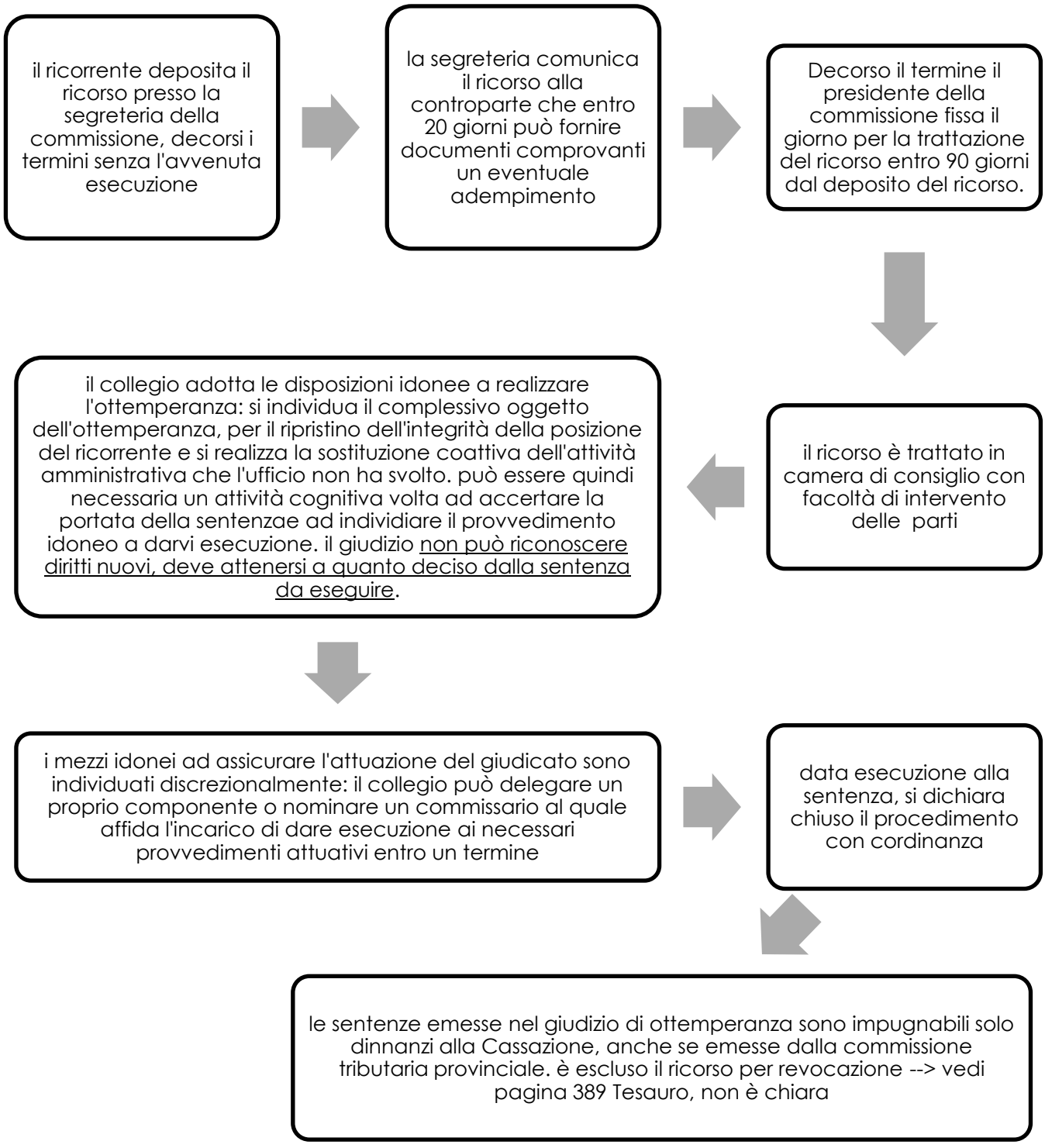
Le sentenze che annullano un atto amministrativo non necessitano di esecuzione perché si annullano da sé. Le sentenze che respingono l'impugnazione sono atti meramente dichiarativi che non modificano la situazione sostanziale, lasciando in vita il precetto che deve essere portato in esecuzione(non contenuto nella sentenza ma nell'atto impugnato).

Il problema dell'esecuzione riguarda quindi le sentenze di condanna dell'amministrazione finanziaria. Il creditore può, per ottenere l'esecuzione della sentenza una volta scaduti i termini per l'adempimento della sentenza passata in giudicato

- Proporre l'esecuzione forzata di fronte al giudice civile
- Proporre il giudizio di ottemperanza in commissione tributaria: la competenza per il giudizio di ottemperanza spetta alla commissione che ha emesso la sentenza passata in giudicato. In caso di pronuncia della cassazione che respinge il ricorso è di competenza della commissione regionale, se la pronuncia è di merito l'ottemperanza è pronunciata dal giudice amministrativo.

This document is available free of charge on studocu
89
Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

ITER



Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

LA COSA GIUDICATA FORMALE

➔ Stabilità acquisita da una sentenza quando non è più impugnabile in via ordinaria
   a. Ha percorso tutti i gradi di giudizio
   b. Sono spirati i termini per presentare il ricorso alla sentenza

- Le sentenze passate in giudicato Possono essere impugnate solo con **revocazione straordinaria**
- Il giudicato riguarda solo la decisione della questione principale, non i fatti posti alla base dell'atto. Le risoluzioni delle questioni pregiudiziali in via incidentale non passano in giudicato.
- Il giudicato vale solo tra le parti del processo, i loro eredi e aventi causa. Non vale per i terzi e non può pregiudicarli. Il giudicato non è opponibile a chi non ha partecipato al processo o non è stato in grado di esserne messo parte, a tutela del diritto alla difesa e al contraddittorio (ecco perché legisconsorzio necessario in alcuni casi)
- In caso di solidarietà: gli effetti verso più soggetti di obbligazioni solidali non sono inscindibili. L'impugnazione di un atto non comporta vi sia litisconsorzio necessario, cioè partecipazione al giudizio di tutti i coobbligati.
  Ciascun soggetto a cui sia stato notificato l'atto può impugnarlo. La sentenza che respinge il ricorso di condebitore non pregiudica la possibilità di fare ricorso per gli altri. Se uno dei condebitori ottiene l'annullamento dell'avviso di accertamento e l'altro resta inerte? L'annullamento esplica i suoi effetti sull'atto impositivo nel suo insieme quindi verso tutti i condebitori. Il giudicato favorevole può essere invocato dal condebitore inerte come eccezione a una pretesa di pagamento, non in via di azione (385).

LA CONDANNA ALLE SPESE

Anche nel processo tributario le spese sono a carico del soccombente e liquidate in sentenza. Possono essere compensate solo in caso di soccombenza reciproca o in presenza di gravi ragioni indicate in sentenza (p386)

IN GENERALE RIGUARDO ALLE IMPUGNAZIONI DELLE SENTENZE…

I mezzi di impugnazione in generale prevedono un nuovo giudizio per porre rimedio ai vizi di una sentenza. Distinguiamo tra

	Impugnazioni rescindenti	**Impugnazioni sostitutive**
definizione	richiedono una pronuncia di mero annullamento della sentenza impugnata	pronuncia che sostituisce la sentenza impugnata
oggetto	L'oggetto di giudizio è la sentenza impugnata	Stesso oggetto di giudizio del grado precedente
motivi	Motivi che riflettono i vizi della sentenza impugnata	Non predeterminati

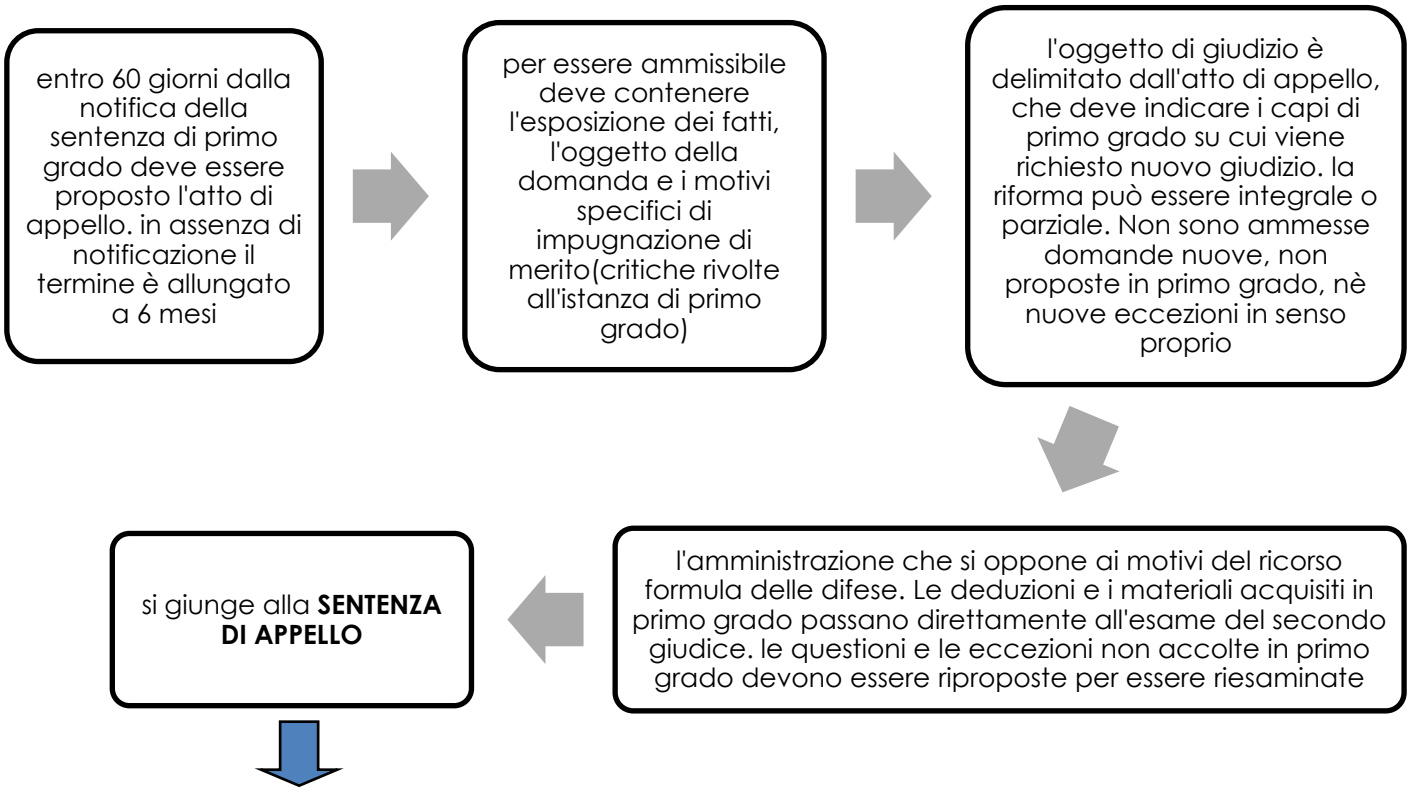
This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

cognizione	Il giudice indaga sulla fondatezza dei motivi dell'impugnazione	Il giudice esamina tutti i materiali già devoluti al precedente processo
effetti	Se il giudice ritiene la questione fondata con la sentenza elimina la precedente sentenza aprendo la strada a un nuovo giudizio. Se non ritiene fondata la questione lascia in vita la sentenza	La decisione sostitutiva prende in ogni caso il posto della sentenza precedente
	RICORSO IN CASSAZIONE	RICORSO IN APPELLO

PROCESSO DI SECONDO GRADO: le impugnazioni in appello

Le sentenze delle commissioni tributarie provinciali possono essere appellate con ricorso alla commissione tributaria regionale nella cui regione ha sede la commissione provinciale che ha pronunciato la sentenza di primo grado



Le sentenze di appello possono avere

- Contenuto soltanto processuale, di puro rito.
  - Decisioni dichiarative dell'inammissibilità dell'appello → processo in giudicato
  - Decisioni di estinzione del procedimento di appello → processo in giudicato

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

- Decisioni di rimessione al primo giudice → ricomincia il processo in 1 grado. Per anomalie particolarmente gravi che giustifichino un rifacimento del giudizio. In caso di
  - Competenza declinata dal primo giudice
  - Contraddittorio non regolarmente costituito e integrato
  - Sentenza che dichiara erroneamente estinto il processo in sede di reclamo
  - Collegio della commissione tributaria non legittimamente composto
  - Manca la sottoscrizione della sentenza di 1 grado

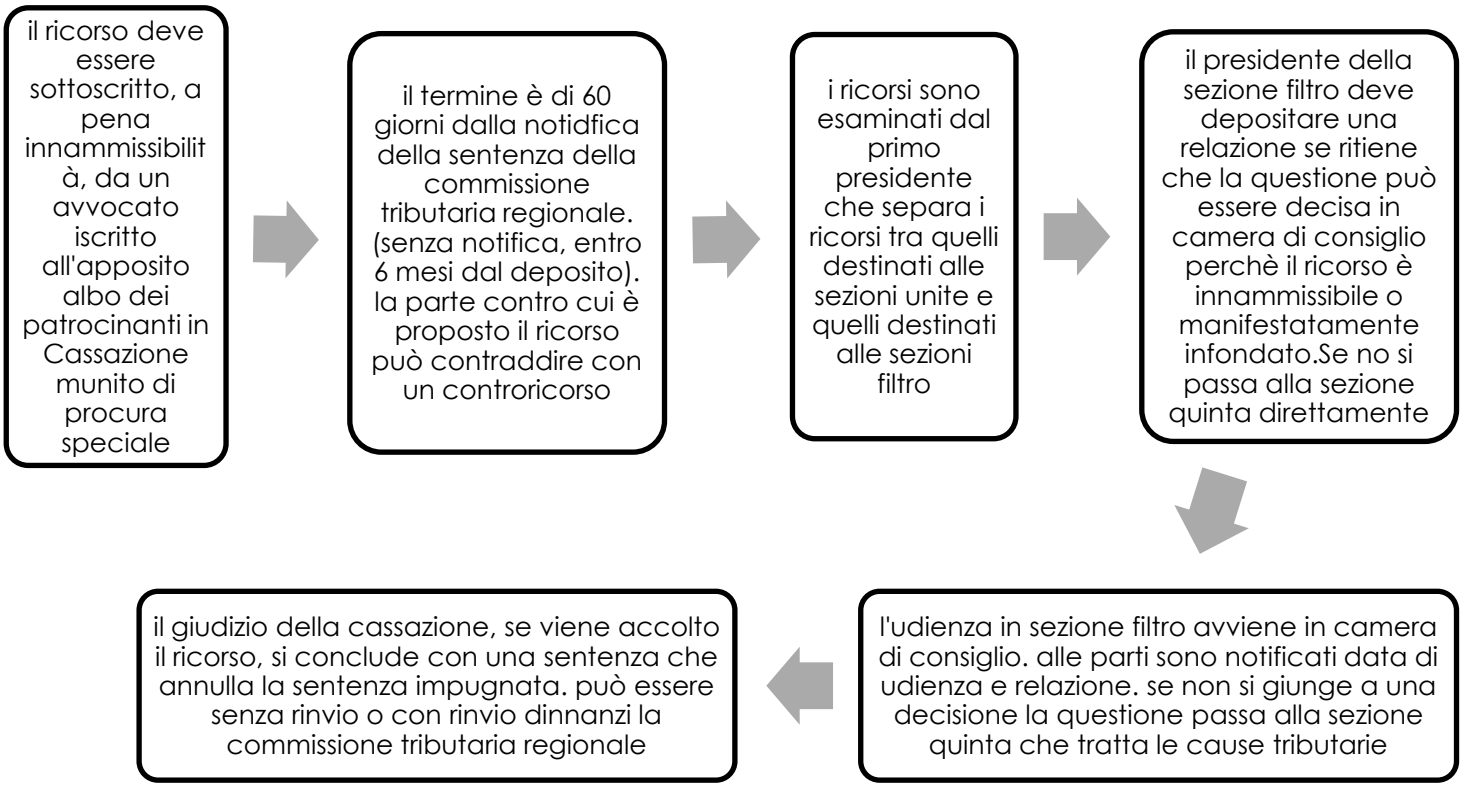
➲ Contenuto di merito: sia quando accolgono, sia quando respingono l'appello, sostituiscono la sentenza di primo grado

GIUDIZIO IN CASSAZIONE

Le sentenze delle commissioni tributarie regionali sono impugnabili dinanzi la Corte di Cassazione. Il ricorso è proponibile

1. Per motivi attinenti alla giurisdizione
2. Per violazione di norme sulla competenza
3. Violazione e falsa applicazione di norme di diritto dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro
4. Nullità della sentenza o del procedimento
5. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

➔ **Non su questioni di fatto!!!! Solo questioni di diritto e di motivazione**



This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)



Il giudizio di rinvio:

- la Cassazione rinvia alla commissione tributaria provinciale quando riscontra anomalie del giudizio svolto in primo grado, cassando la sentenza di secondo grado per il mancato rinvio.
- la Cassazione rinvia alla commissione tributaria regionale quando le anomalie riguardano questo grado di giudizio

il processo si estingue se la riassunzione non è tempestiva. In sede di rinvio le part conservano la medesima posizione processuale che avevano nel precedente procedimento. Non sono ammesse nuove produzioni o acquisizioni probatorie, salvo mutamenti che le rendano necessarie.

LA REVOCAZIONE

È un mezzo di impugnazione che si propone allo stesso giudice che ha emesso la sentenza da revocare. Si fonda sul presupposto che i vizi della sentenza, che possono essere addotti come motivi di revocazione, siano tanto gravi ed evidenti da far ritenere che la sentenza sarà riformata dallo stesso giudice che l'ha pronunciata. È possibile

1. se le sentenze sono effetto di dolo di una delle parti nei confronti dell'altra
2. se si è giudicato in base a prove riconosciute o dichiarate false dopo la sentenza
3. se dopo la sentenza sono stati rinvenuti documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o fatto dell'avversario.
4. Se la sentenza è frutto di errori di fatto risultante dagli atti della causa (p 397): l'errore di fatto è molto rilevante → Una svista, un'errata rappresentazione della realtà sulla scorta del mero raffronto tra sentenza impugnata e documenti di giudizio senza che si debba dimostrarlo con argomentazioni induttive o con indagini che impongano una ricostruzione interpretativa. L'errore deve emergere da un atto o da un documento acquisito agli atti e interessare un aspetto fondamentale della sentenza.
5. Sentenza contraria ad un'altra tra le parti già in giudicato
6. Effetto del dolo del giudice

Può essere

- Ordinaria: fondata sui vizi palesi come il punto 4 e 5, che possono essere desunti dalla stessa sentenza o sono relativi a elementi noti e riconoscibili. Deve essere proposta entro 60 gg dalla notificazione della sentenza, o 6 mesi dal deposito in caso di mancata notifica
- Straordinaria: motivi 1,2,3, 6. I motivi si basano su circostanze non desumibili dal testo, di cui la parte può venire a conoscenza anche dopo molto tempo dalla decisione. Va proposta entro 60 giorni da quando è stato scoperto il dolo, o sono state dichiarate false le prove, o è stato recuperato il documento.

È proponibile contro le sentenze non più ulteriormente impugnabili o non impugnate nei termini. (pag 399-400)

Allo svolgimento del processo di revocazione si applicano le norme per il procedimento davanti alla commissione adita. La revocazione è un giudizio che si svolge in 2 fasi

1) Fase rescindente: pronuncia processuale della revocazione. Se accolta la revocazione si procede con la fase 2

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)

2) Fase rescissoria: si conclude con una sentenza che decide nel merito della causa, sostituendosi alla revocata.

FINE PARTE GENERALE

This document is available free of charge on studocu

Downloaded by Louie Kamangyan (louiebongcawel21@gmail.com)