

RICORSO TRIBUTARIO e MANOVRE ESTIVE: NOVITÀ

Ai fini della proposizione di un ricorso tributario è oggi necessario confrontarsi con le importanti modifiche introdotte dalle manovre estive, ovvero la manovra correttiva (D.L. 98/2011, conv. con modif. con L. 111/2011) e la manovra di Ferragosto (D.L. 138/2011, conv. con modif. con L. 148/2011). Problematiche applicative.

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato cassazionista e dottore commercialista – Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Per la proposizione di un ricorso tributario è oggi necessario confrontarsi con le importanti modifiche introdotte dalle manovre estive, ovvero la manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con modif. con L. 15 luglio 2011, n. 111), nonché la manovra di Ferragosto (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv. con modif. con L. 14 settembre 2011, n. 148).

Tra le più rilevanti novità in materia di contenzioso tributario, interessanti sia la fase di redazione del ricorso che la fase di costituzione in giudizio, si ricordano in particolare l'obbligo di inserire nel ricorso il codice fiscale, l'indirizzo di posta elettronica certificata ed il numero di fax e di indicare il valore della lite, la previsione del contributo unificato anche per il processo tributario, l'obbligo di deposito della nota di iscrizione a ruolo in sostituzione della nota di deposito e l'introduzione dell'avviso di accertamento esecutivo.

A fronte delle problematiche applicative evidenziate dagli addetti ai lavori, il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Giustizia tributaria ha emanato in data 21 settembre 2011 la C.M. 1/DF, al fine di

chiarire l'ambito e le modalità di applicazione delle nuove norme, provvedimento che deve essere analizzato unitamente alle stesse e delle quali chiarisce numerosi punti oscuri.

NUOVO CONTENUTO OBBLIGATORIO del RICORSO

La manovra di Ferragosto ha previsto alcuni nuovi elementi da indicare nel ricorso o comunque nel primo atto introduttivo del giudizio: si tratta dell'indirizzo di posta elettronica certificata (cd. indirizzo Pec) del difensore e del numero di fax, nonché del codice fiscale della parte.

Questi ulteriori elementi si aggiungono a quelli già previsti dall'art. 18, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4669] che elenca i dati che il ricorso in Commissione tributaria deve contenere, a pena di inammissibilità; il comma 4 del medesimo articolo, come modificato dal D.L. 138/2011, chiarisce che la mancata indicazione di uno degli elementi causa l'inammissibilità del ricorso, con la sola eccezione dell'omissione del codice fiscale e

RICORSI TRIBUTARI

dell'indirizzo di posta elettronica certificata. La sanzione per la mancata indicazione dei nuovi dati non è quindi processuale ma solo amministrativa: il nuovo co. 3-bis, dell'art. 13, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 [CFF 2966e] (T.U. spese giustizia) prevede, infatti, che qualora il difensore non indichi «*il proprio indirizzo di posta elettronica certificata e il proprio numero di fax ai sensi degli art. 125, co. 1, del codice di procedura civile e 16, co. 1-bis, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero qualora la parte ometta di indicare il codice fiscale nell'atto introduttivo del giudizio o, per il processo tributario, nel ricorso il contributo unificato è aumentato della metà*».

La mancata indicazione del codice fiscale del difensore del ricorrente è, invece, sanzionata con il pagamento della somma da € 103 ad € 2.065, ⁽¹⁾ mentre per l'omessa indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata della parte ricorrente non è prevista alcuna sanzione anche nel caso in cui stia in giudizio personalmente.

La C.M. 21 settembre 2011, n. 1/DF della Direzione della Giustizia tributaria del Mef ha precisato che la maggiorazione deve essere applicata solo al ricorso in primo grado o a quello di appello principale o incidentale, ma non agli altri atti del processo sottoposti a contributo, ritenendo al riguardo applicabile il principio del divieto di analogia «*in malam partem*». A parziale temperamento dell'obbligo, la circolare precisa che la mancata indicazione della Pec e del codice fiscale può essere sanata tempestivamente dalla parte, previa apposita richiesta, anche informale, della Segreteria della Commissione tributaria competente, con il deposito di un atto contenente le indicazioni mancanti.

Poiché l'assunzione dell'incarico della difesa, anche tributaria, impone la conoscenza ed il rispetto delle regole processuali previste, il professionista incaricato della redazione del ricorso che ometta di indicare nello stesso un elemento fondamentale è ovviamente tenuto a tenere indenne il cliente delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogate.

INTRODUZIONE del CONTRIBUTO UNIFICATO: PROBLEMATICHE APPLICATIVE

Sino all'approvazione della manovra d'estate, per il processo tributario vigeva l'obbligo di corrispondere l'imposta di bollo; l'obbligo di versamento di un contributo unificato è stato introdotto dall'art. 37, co. 6, lett. t), D.Lgs. 98/2011, che ha aggiunto all'art. 13, D.P.R. 115/2002 il co. 6-quater [CFF 2966e].

Il Legislatore, per reperire risorse economiche da destinare alla giustizia tributaria, ne ha regolato l'accesso analogamente a quanto già previsto per le giurisdizioni civile ed amministrativa, abrogando l'art. 260, D.P.R. 115/2002 [CFF 4817c] sull'imposta di bollo nel processo tributario ed estendendo anche al relativo contenzioso il contenuto dell'art. 18, della medesima norma (non applicabilità dell'imposta di bollo nel processo penale e nei processi in cui è dovuto il contributo unificato).

L'importo del contributo è determinato in base al valore della controversia, secondo una progressività per scaglioni di valore; il Legislatore chiarisce che il valore della lite è determinato ai sensi del comma 5 dell'art. 12, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4653] e corrisponde all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato, mentre in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore della lite si considera costituito dalla somma di queste.

Tale valore deve essere esplicitato con un'apposita dichiarazione della parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito; in caso di mancata indicazione del valore della lite si applicherà un contributo

⁽¹⁾ Sanzione prevista dall'art. 13, lett. b), D.P.R. 605/1973 [CFF 8563] così come modificato dall'art. 20, D.Lgs. 473/1997.

unificato corrispondente allo scaglione più alto, pari ad € 1.500. (2)

La norma ha previsto sei scaglioni di importo crescente parametrato al valore della lite, a

partire da € 30 per controversie di valore sino ad € 2.582,28, fino ad arrivare ad € 1.500 per controversie di valore superiore ad € 200.000.

| Importi del contributo unificato per scaglioni di riferimento | |
|---|---|
| Valore contributo unificato | Scaglioni di riferimento |
| € 30 | Fino ad € 2.582,28 |
| € 60 | Oltre € 2.582,28 fino ad € 5.000 |
| € 120 | Oltre € 5.000 fino ad € 25.000 e per liti di valore indeterminato |
| € 250 | Oltre € 25.000 fino ad € 75.000 |
| € 500 | Oltre € 75.000 fino ad € 200.000 |
| € 1.500 | Oltre € 200.000 e in caso di omessa dichiarazione del valore della lite |

Per le controversie di valore indeterminabile, quali quelle concernenti operazioni catastali e di cancellazione o diniego di iscrizione all'Anagrafe Onlus, il comma 35-bis, art. 2, D.L. 138/2011 ha introdotto un contributo unificato fisso dell'importo di € 120; la C.M. 1/DF del Mef ha specificato che la norma si applica ai soli ricorsi notificati a decorrere dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della norma, mentre per i ricorsi di valore indeterminato notificati in precedenza, la misura del contributo unificato dovuto deve ritenersi pari al primo scaglione di valore ovvero ad € 30.

La Direzione della Giustizia tributaria precisa quali siano gli atti soggetti a contributo unifi-

cato tra cui si ricordano: il ricorso e l'appello principale avverso la sentenza di cui agli artt. 18 e 53, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4669 e 4704]; l'appello incidentale di cui all'art. 54, co. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4705]; la riassunzione della causa a seguito di rinvio da parte della Cassazione alla Commissione tributaria provinciale o regionale di cui all'art. 63, co. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4713]; l'opposizione di terzo ex art. 404 c.p.c.; il ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4721]. (3)

L'obbligo di versamento del contributo unificato deve ritenersi applicabile soltanto ai ricorsi notificati a partire dal 7 luglio 2011 (art. 37, co. 7, D.Lgs. 98/2011), come chiarito anche dalla C.M. 1/DF del Mef: la Direzione specifica che non conta la data del deposito dell'atto o del ricorso presso le Segreterie delle Commissioni tributarie provinciali e regionali o la data di richiesta di iscrizione, conta invece la data di notificazione.

Per quanto concerne i soggetti obbligati al pagamento del contributo unificato, la predetta circolare precisa che, in base al dettato dell'art. 14, co. 1, T.U. spese giustizia, la

(2) Previsione inserita dal D.L. 138/2011, conv. con modif. con L. 148/2011 per i ricorsi notificati a decorrere dal 17 settembre 2011, giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione; per i ricorsi notificati precedentemente non può applicarsi alcuna maggiorazione in mancanza di una specifica norma vigente nel D.P.R. 115/2002 al momento dell'entrata in vigore del D.L. 98/2011, conv. con modif. con L. 111/2011.

(3) La C.M. 1/DF elenca anche gli atti ed i provvedimenti non soggetti a contributo unificato, tra i quali si richiamano, ad esempio, l'istanza di sospensione di cui all'art. 47, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4698], l'istanza di correzione materiale della sentenza, l'istanza di regolamento preventivo di giurisdizione, ecc.

RICORSI TRIBUTARI

parte che per prima si costituisce in giudizio è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato.

Nel giudizio tributario di primo grado al pagamento del contributo unificato è normalmente tenuto il ricorrente, mentre nel giudizio di appello soggetto dell'obbligo è la parte soccombente in tutto o in parte nel giudizio di primo grado; nella C.M. 1/DF l'Ufficio chiarisce che è esonerata dal pagamento del contributo unificato la parte che, essendo stata evocata in un giudizio, provveda a costituirsi nei termini, qualora il ricorrente o l'appellante non si siano costituiti a propria volta tramite deposito dei rispettivi atti introduttivi entro i 30 giorni prescritti, a pena di inammissibilità da dichiararsi con decreto presidenziale.

Per quanto concerne il calcolo del valore dei giudizi di secondo grado, la C.M. 1/DF chiarisce che il valore della controversia si identifica con il contenuto della sentenza: qualora abbia accolto o respinto *in toto* il ricorso in primo grado, il valore della lite in appello sarà pari a quello determinato in primo grado; qualora la sentenza abbia accolto parzialmente il ricorso e riformato in parte l'atto impugnato, il valore della controversia cui commisurare il contributo unificato sarà pari a quello determinato nella sentenza appellata, mentre nell'appello incidentale, il valore della controversia è costituito dalla parte della sentenza che è oggetto dell'appello stesso.

Al momento dell'iscrizione a ruolo del ricorso si deve, quindi, provvedere al versamento del contributo unificato che si ritiene applicabile alla controversia in questione, salvo eventuali integrazioni in caso di contestazione; la C.M. 1/DF del Mef ha precisato che i segretari di sezione delle Commissioni tributarie sono tenuti al controllo sia in ordine alla dichiarazione di valore sia in ordine al pagamento del contributo.

Tutte le controversie in materia di contributo unificato sono devolute alla cognizione del giudice tributario, come chiarito dalle Sezioni Unite della Cassazione con la recente sentenza

1° febbraio 2011, n. 9840.

Un'ultima considerazione in ordine alle modalità di pagamento del contributo unificato: l'art. 192, D.P.R. 115/2002 [CFF ● 2966n] prevede la possibilità di corrisponderlo tramite: versamento, anche telematico, ai concessionari utilizzando il mod. F23 codice tributo 941-T; versamento presso gli uffici postali utilizzando il conto corrente postale intestato alla Tesoreria dello Stato competente per Provincia; versamento presso le rivendite di generi di monopolio e valori bollati che provvederanno al rilascio del relativo contrassegno adesivo da apporsi nell'apposito spazio previsto nella nuova nota di iscrizione a ruolo.

**NOTA di ISCRIZIONE
a RUOLO SOSTITUTIVA
della NOTA di DEPOSITO**

Il nuovo art. 22, co. 1, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4673] come modificato dall'art. 2, co. 35 quater, D.L. 138/2011 prevede che all'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente debba depositare la nota di iscrizione a ruolo contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso.

Tale obbligo è entrato in vigore lo scorso 17 settembre; in precedenza, al momento della costituzione in giudizio si procedeva all'allegazione di una nota di deposito alla cui compilazione si poteva anche provvedere in via elettronica, stampando il modello in formato cartaceo che veniva poi acquisito dalle segreterie delle Commissioni tributarie tramite scannerizzazione.

Con la nota di iscrizione a ruolo vi è un ritorno al passato: i nuovi modelli, disponibili sul sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, devono essere infatti compilati a mano, non essendo disponibile un *software*

di compilazione *on line*.

La redazione della nota di iscrizione è peraltro alquanto semplice: i dati richiesti sono ovviamente l'indicazione della Commissione tributaria territorialmente competente, del tipo di atto che si deposita, del valore della controversia, dell'importo del contributo unificato con le relative modalità di pagamento, nonché se sia o meno proposta istanza di sospensione cautelare, di pubblica udienza e l'eventuale reclamo-mediazione per le liti di valore inferiore ad € 20.000.

La seconda parte del modello è dedicata all'indicazione dei dati del ricorrente e del resistente: generalità delle parti e dei rispettivi difensori (se la parte resistente è un ufficio impositore il relativo campo non deve essere riempito), elezione di domicilio ed indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata. ⁽⁴⁾

La parte finale della nota di iscrizione a ruolo richiede invece l'indicazione degli estremi dell'atto impugnato (o della sentenza di cui si chiede l'ottemperanza) e la materia oggetto di ricorso: per ciascun atto impositivo è richiesta la segnalazione di una voce relativa alle materie procedurali e di una relativa ai tributi, scegliendo quelle maggiormente rappresentative della materia del contendere.

AVVISO di ACCERTAMENTO ESECUTIVO

Il rientro dalla pausa estiva ha riservato un'ulteriore importante novità in materia di contenzioso tributario che incide, indirettamente, anche sulla redazione dei ricorsi: gli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta a partire dal 2007 emessi dall'Agenzia delle Entrate dal 1° ottobre 2011 sono esecutivi,

ovvero comprendono anche l'intimazione ad adempiere al pagamento degli importi indicati senza la successiva notifica della cartella esattoriale.

L'esecutività degli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva, era stata originariamente prevista dall'art. 29, D.L. 78/2010 [CFF 7707], successivamente oggetto di diverse modifiche ed integrazioni dapprima con il D.L. 70/2011 e poi anche con la manovra d'estate: fondamentale è l'art. 2, co. 30, D.L. 98/2011 che ne ha posticipato al 1° ottobre 2011 l'entrata in vigore precedentemente prevista a partire dal 1° luglio 2011.

L'art. 29, co. 1, lett. b) D.L. 78/2010 prevede che l'avviso divenga esecutivo decorsi 60 giorni dalla notifica; il pagamento dovrà essere effettuato, invece, entro il termine per la proposizione del ricorso, ovvero 60 giorni dalla notifica, termine che però resta sospeso durante il periodo estivo dal 1° agosto al 15 settembre e si allunga di ulteriori 90 giorni in caso di proposizione di istanza di accertamento con adesione; il termine di esecutività e quello per il pagamento, dunque, potranno anche non coincidere.

Decorsi 30 giorni dal termine per il pagamento e/o il ricorso, verrà inviato il carico tributario all'agente per la riscossione, con la sospensione automatica dell'esecutività per 180 giorni che però non si applica alle azioni cautelari (come le ipoteche e i fermi amministrativi), alle azioni conservative e ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

A fronte della notifica di un avviso di accertamento esecutivo, diviene fondamentale chiedere già con la proposizione del ricorso anche la sospensione dell'esecutività dell'atto, istanza che deve evidenziare sia la fondatezza del ricorso (il cd. *«fumus bonis iuris»*), sia i fatti a seguito dei quali il contribuente subirebbe un danno grave ed irreparabile dall'esecutività dell'accertamento (il cd. *«periculum in mora»*).

⁽⁴⁾ Non è richiesta l'indicazione del numero di fax, che dovrà pertanto essere riportato esclusivamente nell'atto.

RICORSI TRIBUTARI

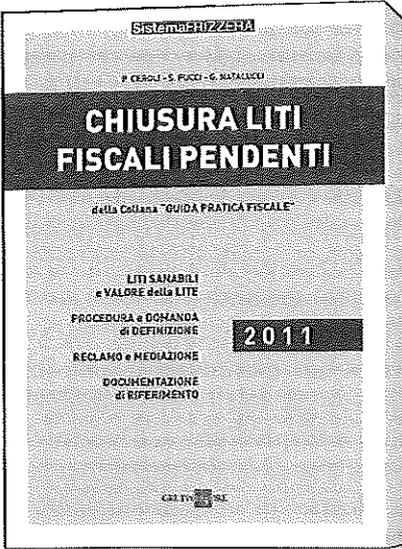
L'art. 47, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4698] come modificato dal D.L. 70/2011, prevede che la Commissione tributaria debba decidere sulla sospensiva nel termine di 180 giorni; il termine è stato adeguato a quello previsto per la sospensione automatica dell'esecutività per consentire al contribuente di ottenere il provvedimento in tempo per evitare il pignoramento, tuttavia, non essendo perentorio, il mancato rispetto dello stesso non produce alcuna conseguenza.

Le riforme recentemente introdotte nel giudizio tributario sono tese a reperire risorse economiche da destinare al sistema giudiziario stesso, (5) sia in via diretta con il versamento del contributo unificato, sia indirettamente con l'introduzione dell'esecutività dell'accertamento ed il potenziamento della riscossione.

Tutto questo però comporterà di fatto un indebolimento del diritto di difesa del contribuente che, a fronte di maggiori esborsi necessari per la tutela in sede giudiziaria, si troverà a scontare anche tutte le inefficienze del nuovo sistema; si evidenzia inoltre che considerare gli atti di accertamento, in gran parte basati su presunzioni e non su prove certe, come titoli esecutivi senza prevedere contemporaneamente un bilanciamento delle garanzie a favore dei contribuenti, appare come una vera e propria scelta vessatoria nei confronti degli contribuenti stessi.

(5) Il maggiore gettito derivante dall'aumento dei contributi unificati in materia civile ed amministrativa e dall'introduzione del contributo unificato per il contenzioso tributario sarà assegnato ad un apposito fondo utilizzato per la realizzazione di interventi urgenti in materia di giustizia.

SistemaFRIZZERA



CHIUSURA LITI FISCALI PENDENTI

Pierpaolo Ceroli, Sonia Pucci, Gianluca Natalucci

La manovra economica dell'estate 2011 ha portato con sé, tra le numerose novità che interessano il contenzioso tributario, una nuova forma di "condono", o meglio di chiusura delle liti fiscali pendenti al 1° maggio 2011, di valore non superiore a 20.000 euro. La chiusura delle liti fiscali, che riprende in parte la disciplina del condono del 2002, deve essere definita entro il 31 marzo 2012. La Guida illustra le modalità operative della definizione agevolata, con ricchezza di esemplificazioni pratiche e di risposte ai dubbi più frequenti, accompagnando il professionista nell'applicazione dell'istituto: modalità di versamento, presentazione della domanda di definizione (con relativi fac-simile utilizzabili) e ogni altro aspetto applicativo. Aggiornata con il Provvedimento Agenzia delle Entrate 13 settembre 2011, che ha approvato il modello di definizione.

Pagg. 160 – € 28,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.
Trova quella più vicina all'indirizzo www.librerie.ilsolo24ore.com

GRUPPO24ORE