

Formazione IFEL
per i Comuni

IFEL
Fondazione ANCI

**La partecipazione
all'accertamento e la
lotta all'evasione**

a cura di Maria Cinquepalmi



Indice

- **Forma e contenuto degli avvisi di accertamento**
- **Determinazione della sanzione irrogabile**
- **Il cumulo giuridico**
- **La notifica degli avvisi di accertamento**
- **L'attività di recupero evasione e la tutela della privacy del contribuente**
- **L'attività di accertamento in caso di fallimento**

FORMA E CONTENUTO DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO

Gli atti impositivi

- Il Principio di libertà della forma
- Idoneità dell'atto allo scopo

Legge 27 dicembre 2006, n. 296

Art. 1 comma 161

“rettifica”

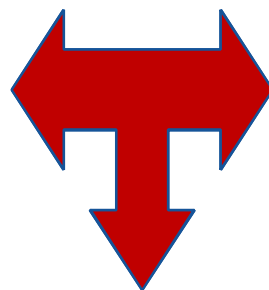
- delle dichiarazioni incomplete o infedeli,
- dei parziali o ritardati versamenti;

“accertamento d'ufficio”

- delle omesse dichiarazioni,
- degli omessi versamenti;

notificando al contribuente apposito avviso motivato
anche a mezzo A.R.

Gli avvisi in rettifica o
d'ufficio



La contestazione o
l'irrogazione immediata
della sanzione

devono essere notificati entro
31 dicembre del quinto anno successivo
a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o
avrebbero dovuto essere effettuati.

La motivazione

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio :

devono essere motivati in base **ai presupposti di fatto** e delle **ragioni giuridiche** che li hanno determinati

La motivazione

L'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica del valore risulta assolto quando l'Ufficio enunci il "petitum", ed indichi le relative ragioni in termini sufficienti a definire la materia del contendere" (Cass. n. 25559 del 03/12/2014; Cass. n. 4289/15)

La motivazione

Pone il contribuente in condizione di conoscere la pretesa, in modo da poter valutare sia l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale sia, in caso positivo, di **contestare efficacemente "l'an ed il "quantum debeatur"**.

Tali elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato "non solo tempestivamente, tramite l'inserimento "ab origine" nel provvedimento, ma anche con quel **grado di determinatezza ed intelligibilità**' idonei a consentire un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa" (Cass. n. 7056/14; così Cass. 16836/14 ed altre).

La motivazione per relationem

Se la motivazione fa riferimento ad altro atto non conosciuto dal contribuente, questo altro atto deve essere allegato, salvo non ne sia riprodotto il contenuto essenziale

La motivazione per relationem

CONTENUTO ESSENZIALE

Insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino **necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato**, e la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass. N. 15348/2016).

La motivazione per relationem

Non sussiste l'obbligo di allegare gli atti giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione

(Corte di Cassazione, sez. trib. sent. n.11446 del 12/05/2010; Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile, Ordinanza del 6 settembre 2010, n. 19113)

La motivazione per relationem

L'onere di allegare l'atto richiamato nella motivazione dell'avviso di accertamento riguarda solo gli atti che rappresentano la **motivazione della pretesa tributaria** che deve essere esplicitata nell'avviso di accertamento

La motivazione per relationem

L'**omessa allegazione** dell'atto richiamato, risolvendosi in una ragione di invalidità formale del provvedimento adottato, impedisce al Giudicante di esaminare il merito della pretesa fiscale al fine di sostituire la propria valutazione estimativa (in ordine alla consistenza del presupposto d'imposta) a quella dell'Amministrazione (Cass. 25946/2015).

Motivazione e prova

LA MOTIVAZIONE delimita l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze

LA PROVA attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo (Cass. Sentenza n. 955/2016)

Contenuto

Gli avvisi devono, altresì, contenere l'indicazione :

- - dell'**ufficio** presso il quale è possibile ottenere **informazioni complete** in merito all'atto notificato;
-
- - del **responsabile del procedimento**;
-
- segue

Contenuto

- dell'organo o dell'**autorità amministrativa** presso i quali è possibile promuovere un **riesame** anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- delle **modalità**, del **termine** e dell'**organo giurisdizionale** cui è possibile ricorrere;
- del **termine di 60 gg.** entro cui effettuare il relativo pagamento.

Contenuto

La **mancata indicazione** nell'avviso di pagamento **del termine di impugnazione e dell'organo dinanzi al quale può essere proposto ricorso** non inficia la validità dell'atto, anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ma comporta, sul piano processuale, il **riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente**, con conseguente riammissione in termini per l'impugnativa, ove questa sia stata tardivamente proposta

.....

Contenuto

..... Risulta, pertanto, corretta l'impugnazione dell'atto consequenziale (ingiunzione), rispetto all'atto impositivo (avviso di pagamento), da parte della società contribuente, in quanto **l'avviso di pagamento era mancante dei requisiti per la sua immediata impugnazione** e, quindi, **non era definitivo**;

l'impugnazione dell'ingiunzione (atto successivo) anche nel merito, equivale all'impugnazione dell'avviso di pagamento (atto prodromico).

(Cass. ordinanza n. 19675/11)

NULLITA' DELL'ATTO TRIBUTARIO

Cassazione n. 18448 del 18.09.2015

Deve ritenersi in **oggettivo contrasto con il sistema del diritto** e del processo tributario, **la trasposizione della disciplina del vizio di nullità** [...], tale per cui, in difetto di tempestiva impugnazione da parte del contribuente dell'atto impositivo affetto da "nullità", tale vizio di invalidità possa, comunque, essere fatto valere per la prima volta con la impugnazione dell'atto consequenziale (cartella di pagamento), trattandosi di vizio rilevabile anche "ex officio" in ogni stato e grado del processo.

NULLITA' DELL'ATTO TRIBUTARIO

La disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi (art. 21 septies L. n. 241/1990) non può essere automaticamente trasposta in ambito tributario ma deve essere coordinata con la normativa tributaria.

Le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo.

Il vizio di nullità dell'atto tributario si configura come **vizio di legittimità** che (al pari dei vizi di annullabilità) può essere **dedotto dal contribuente soltanto attraverso i motivi di ricorso**, da proporre avanti le Commissioni tributarie nel termine di decadenza previsto dall'art. 21 Dlgs n. 546/1992.

NULLITA' DELL'ATTO TRIBUTARIO

Regime di tipo impugnatorio del giudizio tributario:

- le "nullità di diritto tributario" devono essere eccepite ad istanza di parte
- non possono essere rilevate di ufficio in qualsiasi stato e grado del processo tributario
- soggiacciono sia ai termini di decadenza per la proposizione della impugnazione dell'atto tributario, sia alle preclusioni interne alle fasi ed ai gradi del giudizio tributario (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 13087 del 08/09/2003; id. Sez. 5, Sentenza n. 10802 del 05/05/2010)

SOTTOSCRIZIONE

Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente per la gestione del tributo

Articolo 1, co. 87, legge n. 549/1995

La firma autografa del funzionario può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile.

SOTTOSCRIZIONE

Cassazione n. 11455 del 14.05.2010

È legittimo l'avviso di accertamento sottoscritto da un funzionario privo di qualifica dirigenziale ma nominato ex art.11 D.lgs. n.504/92 come Funzionario Responsabile del tributo stante la specialità della legge di imposta che non prevede la nomina necessariamente dirigenziale.

Corte di Cassazione, sez. trib., 08 luglio 2009, n. 16030

Non vi è alcun obbligo da parte del Comune di coinvolgere il contribuente nel procedimento liquidatorio e sanzionatorio.

Non sussiste, infatti, alcun obbligo, ma solo la facoltà e l'opportunità, di attivare il contraddittorio in un procedimento amministrativo culminante in un atto che consente al contribuente l'impugnazione e la piena tutela giurisdizionale.

Legge 27 dicembre 2006, n. 296

Art. 1 comma 165

DOVUTI DAL CONTRIBUENTE

La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di 3 punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale.

Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno (non più per semestre compiuto), con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili

Legge 27 dicembre 2006, n. 296

DOVUTI AL CONTRIBUENTE

- nella stessa misura di cui sopra;
- a decorrere dalla dell'eseguito versamento.

Legge 27 dicembre 2006, n. 296

Art. 1 comma 167

Gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali.

Statuto del contribuente

Art. 8 Tutela dell'integrità patrimoniale

Estinzione dell'obbligazione tributaria per **compensazione**.

Accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.

Obbligo di **rimborsare** il costo delle fidejussioni richieste dal contribuente per ottenere la sospensione o la rateizzazione

Statuto del contribuente

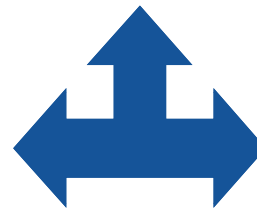
Art. 6

Conoscenza degli atti e semplificazione

L'amministrazione finanziaria

DEVE

informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione



assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati

Legge 27 dicembre 2006, n. 296

Art. 1 comma 168

Nel rispetto dei principi posti dall'art. 25 della legge n. 289/2002 (*), gli enti locali stabiliscono, per ciascun tributo di competenza gli importi fino a concorrenza dei quali:

- i versamenti non sono dovuti
- non sono effettuati i rimborsi

In caso di inottemperanza, si applica la disciplina del suddetto art. 25.

Corte di Cassazione, sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26650

E' possibile rettificare un atto di accertamento in autotutela, notificato entro il termine decadenziale previsto dalla norma.

Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016

Articolo 6

Liceità del trattamento

1. Il trattamento è lecito solo se e nella misura in cui ricorre almeno una delle seguenti condizioni:

Da a) a d) omissis

e) il trattamento è necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento

Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016

Articolo 9

Trattamento di categorie particolari di dati personali

1. È vietato trattare dati personali che rivelino l'origine razziale o etnica, le opinioni politiche, le convinzioni religiose o filosofiche, o l'appartenenza sindacale, nonché trattare dati genetici, dati biometrici intesi a identificare in modo univoco una persona fisica, dati relativi alla salute o alla vita sessuale o all'orientamento sessuale della persona.

Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016

Articolo 23 Limitazioni

1. 1. Il diritto dell'Unione o dello Stato membro cui è soggetto il titolare del trattamento o il responsabile del trattamento può limitare, mediante misure legislative, la portata degli obblighi e dei diritti di cui agli articoli da 12 a 22 e 34, nonché all'articolo 5, qualora tale limitazione rispetti l'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali e sia una misura necessaria e proporzionata in una società democratica per salvaguardare:
 - e) altri importanti obiettivi di interesse pubblico generale dell'Unione o di uno Stato membro, in particolare un rilevante interesse economico o finanziario dell'Unione o di uno Stato membro, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria, di sanità pubblica e sicurezza sociale

Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016

Articolo 17

Diritto alla cancellazione («diritto all'oblio»)

I paragrafi 1 e 2 non si applicano nella misura in cui il trattamento sia necessario per l'adempimento di un obbligo legale che richieda il trattamento previsto dal diritto dell'Unione o dello Stato membro cui è soggetto il titolare del trattamento o per l'esecuzione di un compito svolto nel pubblico interesse oppure nell'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento

L'AUTOTUTELA

L'autotutela

- Art. 2 quater decreto legge 30 settembre 1994, n. 564
- D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 (regolamento di attuazione)

L'autotutela

Art. 2 quater decreto legge 30 settembre 1994, n. 56

Esercizio del potere di **annullamento d'ufficio o di revoca**, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati.

Nel potere di annullamento o di revoca deve intendersi compreso anche il potere di disporre la **sospensione** degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.

L'autotutela

Necessità di contemperare diversi interessi:

- quello «pubblico **all'acquisizione delle entrate**»
- quello alla «**stabilità dei rapporti giuridici**»
- quello «dei contribuenti a non dover corrispondere imposte in misura superiore alla loro capacità contributiva»

L'autotutela

D.M. n. 37/1997

Nell'esercizio dell'autotutela «è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso» (art. 3).

L'iniziativa

1. Su domanda del contribuente
2. D'ufficio
3. Garante del contribuente, nei confronti degli atti di accertamento e di riscossione notificati al contribuente (art. 13, comma 6, Legge n. 212/2000).

La domanda (art. 5)

L'istanza va presentata in carta semplice all'ufficio competente, ma in caso di presentazione ad ufficio incompetente, questo è tenuto a trasmetterla all'ufficio competente dandone notizia al contribuente, evitandogli così di riproporre l'istanza.

I casi in cui è possibile esercitare l'autotutela

- errore di persona;
- errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di versamenti eseguiti;
- mancanza di documenti successivamente sanata;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o agevolazioni precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente riconoscibile dall'Ente.

Art. 2 quater decreto legge 30 settembre 1994, n. 56

Comma 1-sexies

Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto



definizione agevolata delle sanzioni alle medesime condizioni
esistenti alla data di notifica dell'atto



obbligo di rinuncia al ricorso

Le spese del giudizio a carico delle parti che le hanno sostenute

Art. 2 quater decreto legge 30 settembre 1994, n. 56

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

1-octies. **L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.**

I limiti all'esercizio dell'autotutela

- l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere;
- il ricorso è stato presentato, ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale; l'unico ostacolo all'autotutela è la presenza di un giudicato *sostanziale*;
- vi è pendenza di giudizio;
- il contribuente non ha prodotto alcuna istanza.

L'unico vero limite è l'esistenza di un giudicato

L'autotutela

La presentazione di deduzioni difensive riguardanti un atto proprio del procedimento di accertamento e liquidazione tributaria, **non è idonea a sospendere il termine di decadenza** previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato (Cassazione, SS. UU. n. 16097 del 2009).

L'autotutela

Il sindacato giurisdizionale sul diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (*Cassazione, Sez. 5, n. 3442 del 2015*).

L'autotutela

L'interesse generale non può consistere nella mera deduzione dell'erronea imposizione, trattandosi quest'ultimo di un profilo inerente in via esclusiva l'interesse privato ad evitare una tassazione superiore rispetto a quella che si ritiene dovuta. *(Cass. Sentenza n. 1965/2018)*

Corte Costituzionale n. 181/2017

“Non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (*Cass. sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Cass. sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412*), con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice».

Corte Costituzionale n. 181/2017

“l’annullamento d’ufficio non ha funzione giustiziale, costituisce espressione di amministrazione attiva e comporta di regola valutazioni discrezionali, non esauendosi il potere dell’autorità che lo adotta unicamente nella verifica della legittimità dell’atto e nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l’illegittimità.».

Corte Costituzionale n. 181/2017

- L'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi
- Interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, compromesso dall'annullamento di un atto inoppugnabile
- Altri interessi eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere vanno considerati secondo il meccanismo proprio della **valutazione comparativa**.

Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio..

Corte Costituzionale n. 181/2017

•Affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una **nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente**, per giunta azionabile **sine die** dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della **definitività del provvedimento amministrativo** e della correlata **stabilità della regolazione del rapporto** che ne costituisce oggetto.

LA DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE IRROGABILE



Art. 3, comma 133, della legge n. 662 del 1996

Art. 16 decreto legislativo n. 473 del 1997

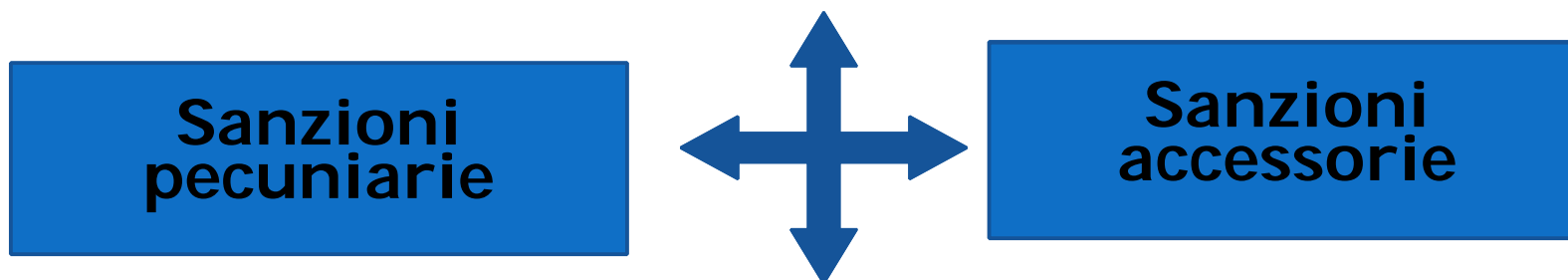
Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, compresa la disciplina transitoria concernente i procedimenti in corso.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 2.

Sanzioni amministrative

Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono:



Riferibili alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione

La somma irrogata a titolo di sanzione **non** produce **interessi**.

NESSUNO PUO' ESSERE ASSOGGETTATO A SANZIONI

Se non in forza di una legge
entrata in vigore
prima della violazione

Per un fatto che, per una legge
posteriore, non costituisce
violazione punibile.



Se la sanzione e' gia' stata
irrogata con provvedimento
definitivo il debito residuo si
estingue, ma non è ammessa
ripetizione di quanto pagato.

Art. 2 c.p. Successione di leggi penali

Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato.

Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali.

Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile.

COSTITUZIONE

Articolo 25

Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.

Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.

Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 4. Imputabilità

Non può essere sanzionato chi non aveva la capacità di intendere e volere

Decreto legislativo n. 472 del 1997

FAVOR REI

Se la legge in vigore al momento in cui e' stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa

si applica

la **legge piu' favorevole**

salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

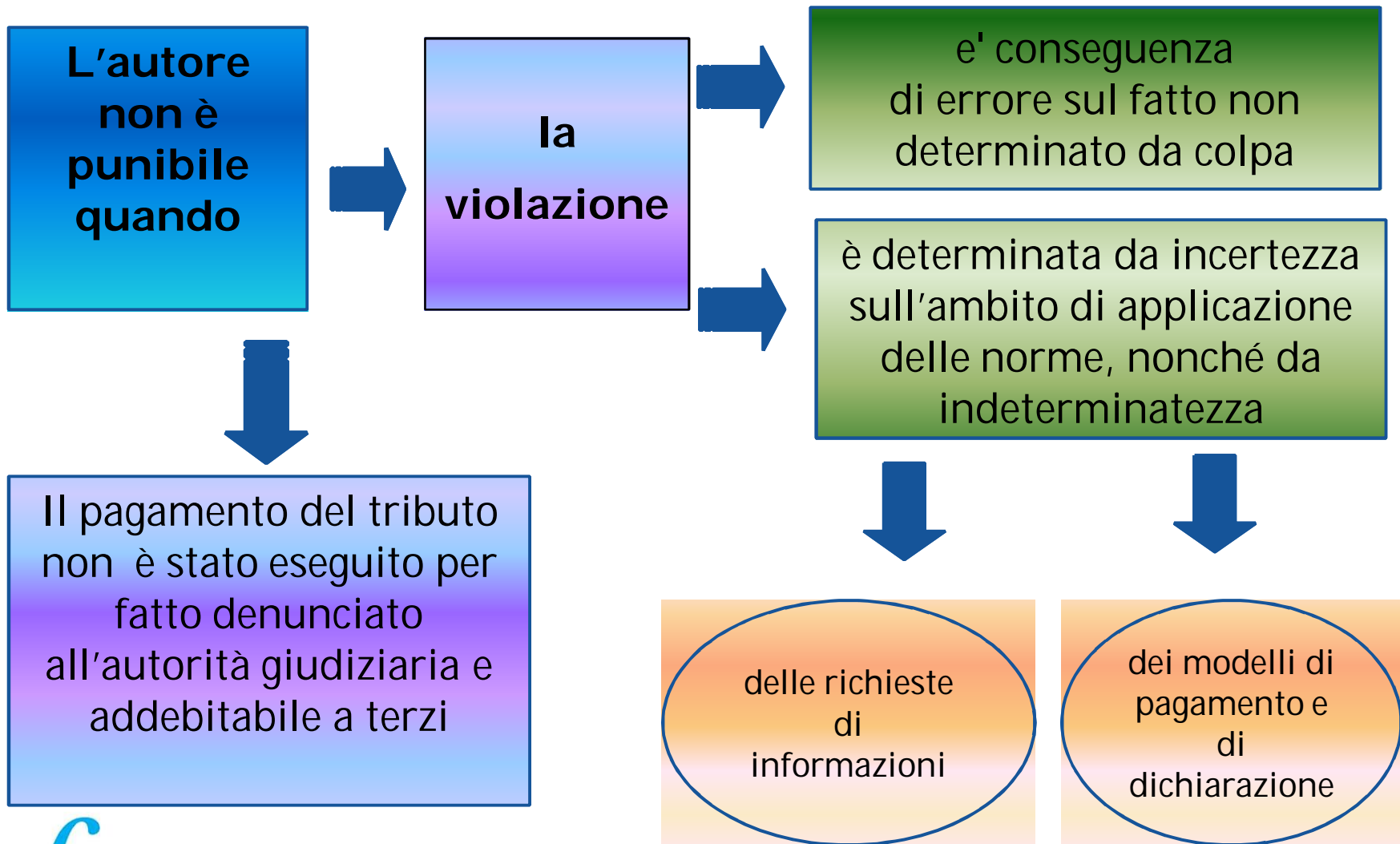
Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 5. Colpevolezza

Ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

Colpa grave: l'imperizia o negligenza del comportamento indiscutibili

Dolo: volontarietà dell'azione o della omissione



Statuto del contribuente

Art. 8

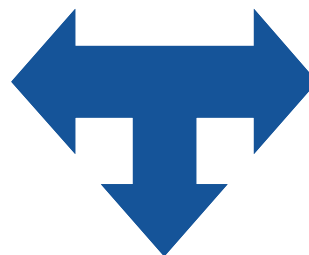
Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

I rapporti tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti sono improntati al principio della **collaborazione** e **buona fede**

Statuto del contribuente

Non possono essere irrogate sanzioni

qualora il contribuente
si sia uniformato ad
indicazioni
dell'Amministrazione
finanziaria



in presenza di
obiettive
condizioni di
incertezza sulla
portata e
sull'ambito di
applicazione della
norma.

in presenza di una **mera violazione
formale** senza alcun debito d'imposta

L'incertezza normativa oggettiva

l'insicurezza ed equivocità del risultato

Riferibile al giudice

unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.

MERA VIOLAZIONE FORMALE

- che non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo
- non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 7.

Criteri di determinazione della sanzione

- Gravita' della violazione;
- Opera svolta per eliminare o attenuare le conseguenze;
- Personalita' (precedenti fiscali);
- Condizioni economiche e sociali.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 7.

Criteri di determinazione della sanzione

La sanzione e' **aumentata fino alla meta'** nei confronti di chi, **nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole** non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione.

Sono considerate della **stessa indole le violazioni** delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalita' dell'azione, presentano profili di sostanziale identita'

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 7.

Criteri di determinazione della sanzione

POSSIBILITA' DI:

- **Ridurre** la sanzione fino alla metà del minimo in caso di sproporzione tra tributo e sanzione

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione e' ridotta della meta'

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 8.

Intrasmissibilita' della sanzione agli eredi

L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Art. 9. Concorso di persone

Se più persone concorrono in una violazione
ciascuna di esse
soggiace alla sanzione per questa disposta

Omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido
più soggetti
e' irrogata **una sola sanzione**
con azione di regresso.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Responsabili per la sanzione amministrativa

- Nelle società e negli enti con personalità giuridica la responsabilità ricade sull'ente;
- Negli enti senza PG è responsabile solo la persona fisica autore dell'illecito

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Fino a prova contraria, **si presume** autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

Cassazione 932/2009: analisi

parifica la dichiarazione iniziale con la denuncia

L'obbligo dichiarativo per **tutte** le unità immobiliari imponibili

La nozione di omissione della dichiarazione non è riferita alla mancanza del **documento materiale** ma al suo contenuto concreto

L'omessa indicazione in denuncia di una unità immobiliare determina una corrispondente omissione di dichiarazione

Equiparazione della sanzione per l'omessa denuncia e l'omessa dichiarazione

Cassazione su condotta omissiva

Persistenza del comportamento omissivo

autonoma violazione punibile per **ciascun anno** d'imposta

Ultrattività della dichiarazione

PRINCIPIO DELL'ASSORBIMENTO

Circolare MEF 184/E del 13 luglio 1998: **assorbimento** della
sanzione per omesso versamento in quella per omessa
dichiarazione

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Cessione di azienda

Responsabilità solidale fra cessionario e cedente per:

- violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti
- quelle già irrogate e contestate

Decreto legislativo n. 472 del 1997

L'obbligazione del cessionario e' limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Trasformazione e fusione

Responsabile del pagamento della sanzione è
la società o l'ente che risulta dalla trasformazione o
dalla fusione

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Scissione

OBBLIGAZIONE SOLIDALE

per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.

Adesione all'accertamento

Art. 1, comma 699, Legge n. 147/2013

- Le sanzioni per omessa e infedele dichiarazione
 - Le sanzioni per mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 693 entro il termine di 60 gg. dalla sua notifica
- sono **ridotte ad 1/3** se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi.

ECCEZIONE

le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi

Adesione all'accertamento

E' evidente la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato, all'Ente creditore, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenzioso o riscossione dei detti importi tramite ruolo, e, dall'altro, al contribuente, che ritiene non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli”
(*Cass. Civ. sentenza n. 12006/2015*).

Decreto legislativo n. 472 del 1997



Le sentenze delle Commissioni tributarie



immediatamente esecutive

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Esecuzione delle sanzioni

:
Dopo la sentenza di primo grado (art. 68 d.lgs. 546/92):

- se il ricorso è respinto: l'ente può riscuotere le sanzioni per 2/3, ma la Commissione regionale può sospendere l'esecuzione delle sanzioni;
- se il ricorso è parzialmente accolto: l'ente può riscuotere le sanzioni per l'intero ammontare indicato in sentenza, nel limite dei 2/3 dell'irrogato;
- - se il ricorso è totalmente accolto: l'ente non può riscuotere le sanzioni

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Dopo la **sentenza di secondo grado**:

- - se il ricorso è respinto: l'ente può riscuotere le sanzioni per intero;
- - se il ricorso è parzialmente accolto: l'ente può riscuotere le sanzioni per l'ammontare indicato in sentenza;
- - se il ricorso è totalmente accolto: l'ente non può riscuotere le sanzioni e deve restituire quanto indebitamente riscosso.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Sospensione dei rimborsi e compensazione

Il rimborso puo' essere sospeso se e' stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento di accertamento di maggiori tributi, ancorche' non definitivo.

La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.

In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

I provvedimenti di sospensione:

devono essere notificati all'autore della violazione e ai
soggetti obbligati in solido;
sono impugnabili avanti alla Commissione tributaria.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Riscossione della sanzione

Per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

IL CUMULO GIURIDICO DELLE SANZIONI

Decreto legislativo n. 472 del 1997

concorso formale

con una sola azione od omissione si commettono
diverse violazioni della medesima disposizione o
di norme diverse

Decreto legislativo n. 472 del 1997

concorso materiale

con più azioni od omissioni, si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione

Decreto legislativo n. 472 del 1997

Continuazione

quando si commettono più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione, anche periodica del tributo.

Decreto legislativo n. 472 del 1997

art. 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997

**Violazioni della stessa indole per periodi di
imposta diversi**

la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo

Decreto legislativo n. 472 del 1997

ATTENZIONE

La sanzione finale non può essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni

Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

CUMULO SANZIONI (art. 12)

ANNO	imposta	% sanzione		
2012	500	100%		500
2013	500	100%		500
2014	600	100%		600
2015	1.000	100%		1.000
Totale				2.600
Sanzione più grave		1.000		
Aumento da metà al triplo		1.500	3.000	
Cumulo materiale			2.600	
Sanzione irrogabile		1.500	2.600	

Il decreto legislativo n. 471 del 1997 Art. 13

Ravvedimento operoso

ravvedimento sprint: sanzione pari a **0,1%** (1/10 del 15%) per ogni giorno di ritardo, a condizione che il versamento sia eseguito entro 14 giorni dall'omissione;

ravvedimento breve: sanzione pari ad **1/10 del minimo (1,50%)**, a condizione che il versamento sia eseguito entro 30 giorni dall'omissione;

ravvedimento intermedio: sanzione pari ad **1/9 del minimo (1,67%)**, a condizione che il versamento sia eseguito entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore, ovvero, per le omissioni e gli errori commessi in dichiarazione, entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso

Ravvedimento operoso

ravvedimento lungo: sanzione pari ad $1/8$ del **minimo (3,75%)**, a condizione che il versamento sia eseguito entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore

ILLECITO	SANZIONE
Omessa presentazione denuncia iniziale o di variazione	Dal 100% al 200% min. € 50
Denuncia infedele	Dal 50% al 100% minimo € 50
Mancata collaborazione a richieste istruttorie	Da € 100 a € 500
Omesso pagamento	30%

LA NOTIFICAZIONE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO

Notificazione

- porta l'atto a legale conoscenza del destinatario
- non ammette equipollenti
- si perfeziona con formalità di legge
- non rileva effettiva conoscenza

Corte Costituzionale 97/2004 e 28/2004

Quando si perfeziona la notifica?

La notifica si considera avvenuta:

- per il *richiedente*: con la *richiesta* di notifica, a prescindere da arrivo atto a destinatario;
- per il *destinatario*: dal compimento delle formalità di notifica.

PRINCIPIO DI SCISSIONE

Le varie modalità di notifica degli avvisi di accertamento

Comunicazione diretta mediante raccomandata con ricevuta di ritorno

Notifica mediante messo comunale

Notifica mediante messo notificatore

Notifica mediante atto giudiziario

Notifica mediante PEC

**LA NOTIFICAZIONE DIRETTA
MEDIANTE RACCOMANDATA CON
RICEVUTA DI RITORNO**

La notificazione L. 20-11-1982 n. 890 art. 14

La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari

La notificazione L. 3-8-1999 n. 265 – art. 10

Le pubbliche amministrazioni possono avvalersi, per le notificazioni dei propri atti, dei messi comunali, qualora non sia possibile eseguire utilmente le notificazioni ricorrendo al servizio postale o alle altre forme di notificazione previste dalla legge.

Decreto ministeriale 1 ottobre 2008 – art. 20

Il recapito e' effettuato tramite consegna al destinatario o ad altra persona individuata ai sensi degli articoli 26, 27, 28, e 29, previa firma per ricevuta. [...]

Il destinatario di un invio a firma con avviso di ricevimento deve sottoscrivere anche l'avviso.

Se la sottoscrizione e' rifiutata, **la prova della consegna e' fornita dall'addetto al recapito, quale incaricato di pubblico servizio.**

Decreto ministeriale 1 ottobre 2008 art. 25

Gli invii postali non recapitati rimangono in giacenza presso l'ufficio postale di distribuzione per il tempo di seguito indicato a decorrere dal giorno successivo al rilascio dell'avviso di giacenza: [..] **trenta giorni** per gli altri invii [...].

Trascorsi i termini di giacenza, nei casi di mancata restituzione al mittente, gli invii vengono distrutti o altrimenti destinati a fini di beneficenza.

Nessuna norma prevede **un obbligo a carico del'agente postale di indicare** nell'avviso di ricevimento, le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato

Cassazione , 15 giugno 2016, n. 12351

“Secondo la disciplina degli artt. 32 e 39 del d.m. 9 aprile 2001, per il perfezionamento della notifica è sufficiente che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz’ulteriori adempimenti da parte dell’ufficiale postale, se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull’avviso di ricevimento da restituire al mittente.

Se mancano, nell'avviso di ricevimento, le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato e la relativa sottoscrizione sia addotta come inintelligibile, **"l'atto è pur tuttavia valido,** poiché la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 cod. civ. ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la **natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata** (Cass. n. 11708/11,."

Nel caso di notificazioni fatte direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'atto in plico con raccomandata con **avviso di ricevimento** quest'ultimo costituisce **atto pubblico** ai sensi dell'art. 2699 cod. civ. e, pertanto, le attestazioni in esso contenute godono della stessa fede privilegiata di quelle relative alla procedura di notificazione a mezzo posta eseguita per il tramite dell'ufficiale giudiziario. (Cass. 17723/06 – Cass. 13812/07).

Cassazione sez. II, 14 dicembre 2016, n. 25791

“In linea col principio generale del bilanciamento degli interessi riaffermato di recente anche dalle sezioni unite (v. Sez. U, Sentenza n. 24822 del 09/12/2015), **si applica in via analogica** la regola dettata nella L. n. 890 del 1982, art. 8, co. 4, secondo cui “la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al comma 2, ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore”.

segue

Cassazione sez. II, 14 dicembre 2016, n. 25791

Poiché il regolamento del servizio di recapito adottato non prevede la spedizione di una raccomandata contenente l'avviso di giacenza, ma soltanto, all'art. 25, il "rilascio dell'avviso di giacenza", la regola da applicare per individuare la data di perfezionamento della comunicazione a mezzo r/r, in caso di mancato recapito della raccomandata all'indirizzo del destinatario, quella che **la comunicazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data del rilascio dell'avviso di giacenza ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore".**

LA NOTIFICAZIONE MEDIANTE ATTO GIUDIZIARIO

La notificazione – art. 12 Legge 890/1982

e norme sulla notificazione degli atti giudiziari a mezzo della posta sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso.

L. 20.11.1982, n. 890, art. 7

L'operatore postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario, anche se dichiarato fallito.

Se la consegna non può essere fatta personalmente al destinatario, il piego è consegnato a:

- persona di famiglia che conviva anche temporaneamente

-addetta alla casa ovvero al servizio del destinatario

purché non manifestamente incapace o infra quattordicenne

- al portiere dello stabile

- a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario

L. 20.11.1982, n. 890, art. 7

L'avviso di ricevimento e i documenti attestanti la consegna devono essere **sottoscritti dal destinatario o dal consegnatario**

In caso di consegnatario viene **specificata la sua qualità** e, se familiare, l'indicazione di convivente anche se temporaneo.

Se il destinatario o il consegnatario rifiutano di firmare l'avviso di ricevimento pur ricevendo il piego, ovvero se il destinatario rifiuta il piego stesso o di firmare documenti attestanti la consegna, il che equivale a rifiuto del piego, l'operatore postale ne fa menzione sull'avviso di ricevimento indicando, in caso di consegnatario, nome e cognome e la sua qualità, appone la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che è subito restituito al mittente in raccomandazione, unitamente al piego nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo.

L. 20.11.1982, n. 890, art. 8

- Se i consegnatari rifiutano di ricevere il piego
- in caso di temporanea assenza del destinatario
- per mancanza, inidoneità o assenza delle persone abilitate a ritirare il piego è depositato lo stesso giorno presso il punto di deposito più vicino al destinatario. Del tentativo di notifica del piego e del suo deposito è data notizia al destinatario, a cura dell'operatore postale, mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che contiene anche l'espresso invito al destinatario **a ritirare il piego entro il termine massimo di sei mesi**

con l'avvertimento che

la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al periodo precedente e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente.

L. 4 agosto 2017, n. 124, art. 1, co. 57, lett. b)

Ha disposto, con decorrenza dal 10 settembre 2017, l'abrogazione dell'art. 4 del d. lgs. 22 luglio 1999, n. 261, con soppressione dell'attribuzione in esclusiva alla società Poste Italiane S.p.A., quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti le notificazioni e comunicazioni di atti giudiziari, ai sensi della l. n. 890/1982, nonché dei servizi inerenti le notificazioni delle violazioni al codice della strada ai sensi dell'art. 201 del d. lgs. n. 285/1992.

Cassazione ordinanza 23887/2017

Nessuna efficacia retroattiva po' riconoscersi all'art.1, comma 57, L. 124/2017, "dovendosi escludere natura interpretativa alla succitata disposizione, [...] secondo il principio generale di cui all'art. 11, comma 1, delle disposizioni preliminari al codice civile, in relazione al tempo in cui avvenne la notifica [...]".

Legge 4 agosto 2017, n. 124

Il rilascio della licenza individuale per i servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 [...], deve essere subordinato a **specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità, alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi**».

«Entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge» (cioè dal 29 agosto 2017) l'AGCOM determina, sentito il Ministero della giustizia, gli specifici requisiti e obblighi per il rilascio delle licenze individuali ; con la stessa modalità l'Autorità determina i requisiti relativi all'affidabilità, alla professionalità e all'onorabilità di coloro che richiedono la licenza individuale per la fornitura dei medesimi servizi».

Cassazione n. 26778/2016

Nel caso di notifiche effettuate da un **servizio di posta privato**, gli agenti postali di tale servizio non rivestono la qualità di pubblici ufficiali onde **gli atti dai medesimi redatti non godono di nessuna presunzione di veridicità** fino a querela di falso con la conseguenza le attestazioni relative alla data di consegna dei plichi non sono idonee a far decorrere il termine iniziale per le impugnazioni.

D. Lgs. 261/1999 (come modificato dalla L. 205/2017)

Art. 18

(Persone addette ai servizi postali (*e persone addette ai servizi di notificazione a mezzo posta*))

1. Le persone addette ai servizi postali, da chiunque gestiti, sono considerate incaricate di pubblico servizio in conformita' all'articolo 358 del codice penale. (*Le persone addette ai servizi di notificazione a mezzo posta sono considerate pubblici ufficiali a tutti gli effetti*).

La disposizione dell'art. 18 si applica a decorrere dalla data di entrata in vigore del provvedimento del Ministero dello sviluppo economico che disciplina le procedure per il rilascio delle licenze di cui all'articolo 5, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 22 luglio 1999, n. 261.

LA NOTIFICAZIONE MEDIANTE MESSI NOTIFICATORI

I messi notificatori – art. 1 co. 159, legge 296/2006

I messi notificatori possono essere nominati :

tra i dipendenti dell'amministrazione comunale o provinciale;

tra i dipendenti dei soggetti ai quali l'ente locale ha affidato,

anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la

riscossione dei tributi e delle altre entrate ai sensi dell'art. 52,

comma 5, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997;

I messi notificatori – art. 1 co. 159, legge 296/2006

- ▶ tra i soggetti che, per qualifica professionale, esperienza, capacità ed affidabilità, forniscono idonea garanzia del corretto svolgimento delle funzioni assegnate;
- ▶ previa, in ogni caso, la partecipazione ad apposito corso di formazione, organizzato a cura dell'ente locale, ed il superamento di un esame di idoneità.

I messi notificatori – art. 1 co. 160, legge 296/2006

Il messo notificatore

esercita le sue funzioni nel territorio dell'ente locale che lo ha nominato, sulla base della direzione e del coordinamento diretto dell'ente ovvero degli affari dei servizi di cui all'art.

52, comma 5, del D.lgs. 446/97;

non può farsi sostituire né rappresentare da altri soggetti.

I messi notificatori – art. 1 co. 158, legge 296/2006

- atti di accertamento dei tributi locali
- Atti afferenti le procedure esecutive di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639
- atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni e delle province

LA NOTIFICAZIONE A MEZZO PEC

Decreto Lgs. 82/2005 art. 2

Prima della modifica ad opera del D. Lgs. 217/2017

6. Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di **controllo fiscale**, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali. Le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico.».

Decreto Lgs. 82/2005 art. 2

Comma modificato dal D. Lgs. 217/2017

6. Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ((...)) di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali ((, nonche' alle comunicazioni di emergenza e di allerta in ambito di protezione civile)). [...]

((6-bis. Ferma restando **l'applicabilita'** delle disposizioni del presente decreto **agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria**, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato, adottato su proposta del MEF, sono stabiliti le modalita' e i termini di applicazione delle disposizioni del presente Codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale.))

Decreto Lgs. 82/2005 art. 20

((1-bis. Il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta e ha **l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del Codice civile** quando vi e' apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, e' formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgID ai sensi dell'articolo 71 con modalita' tali da garantire la sicurezza, integrita' e immodificabilita' del documento e, in maniera manifesta e inequivoca, la sua riconducibilita' all'autore. [...]

Comma 7 art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 aggiunto dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modifiche con L. 1° dicembre 2016, n. 225

A decorrere dal 1° luglio 2017 la notificazione degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati ai contribuenti può essere effettuata direttamente dal competente ufficio a mezzo di posta elettronica certificata (PEC) nei confronti di imprese individuali o costituite in forma societaria o professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato, in deroga a quanto è previsto dall'art. 149-bis del codice di procedura civile

Perfezionamento della notifica

- per il notificante, nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la **ricevuta di accettazione** con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio;
- per il destinatario, alla **data di avvenuta consegna** contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio (o nei casi di casella satura o di indirizzo PEC non valido o attivo) nel 15° giorno successivo a quello di pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere

Perfezionamento della notifica

Se la casella di posta elettronica risulta **satura**, l'ufficio esegue un **secondo tentativo** di consegna dopo che sono **decorsi almeno sette giorni dal primo invio**.

Se anche dopo tale tentativo la casella risulta satura oppure se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido o attivo, la notifica deve essere eseguita mediante il **deposito telematico dell'atto** nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere Scpa e la **pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso** nello stesso sito, per la durata di 15 giorni. Inoltre, l'ufficio dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di **lettera raccomandata**, senza ulteriori adempimenti a proprio carico.

I soggetti che non sono obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata possono richiedere che la notificazione possa essere eseguita all'indirizzo PEC di uno dei soggetti indicati all'art. 12, comma 3, del d.lgs. 31.12.1992, n. 546 (cioè un difensore abilitato alla difesa nel processo tributario), ovvero del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado di cui all'art. 63, secondo comma, secondo periodo, del d.p.r. 29.9.1973, n. 600, specificatamente incaricati di ricevere le notifiche per conto degli interessati, secondo le modalità stabilite con apposito provvedimento.

Ai fini delle notificazioni, l'elezione dell'indirizzo, ha effetto dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'ufficio attesta il ricevimento della richiesta.

I VIZI DELLA NOTIFICA

La notificazione

I vizi del procedimento tipico di notifica:

Nullità

Inesistenza

Irregolarità

La notificazione

La notifica è inesistente quando è:

eseguita da chi non ha potere;

effettuata a chi non ha alcun collegamento con destinatario;

effettuata con modalità assolutamente difformi da quelle di legge.

La notifica *inesistente* non è sanabile.

La notificazione

La notifica è *nulla per*:

inosservanza delle disposizioni sulla persona a cui deve consegnarsi l'atto;

incertezza assoluta sulla persona a cui stato consegnato l'atto;

incertezza assoluta sulla data di notifica.

La nullità è sanata dal raggiungimento scopo (art. 156 c.p.c)

La notificazione – art. 156 cpc

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

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

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

Corte di Cassazione a Sezioni Unite

19854/2004

La natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60 delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che **la proposizione del ricorso** del contribuente produce **l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto**, ex art. 156 cod. proc.

IL FALLIMENTO DEL DEBITORE

Legge Fallimentare art. 16

Il tribunale dichiara il fallimento con sentenza, con la quale:

- 1) nomina il giudice delegato per la procedura;
- 2) nomina il curatore;
- 3) ordina al fallito il deposito dei bilanci e delle scritture contabili e fiscali obbligatorie, nonché dell'elenco dei creditori [...];
- 4) stabilisce il luogo, il giorno e l'ora dell'adunanza in cui si procederà all'esame dello stato passivo, [...];
- 5) assegna ai creditori e ai terzi, che vantano diritti reali o personali su cose in possesso del fallito, il termine perentorio di trenta giorni prima dell'adunanza di cui al numero 4 per la presentazione in cancelleria delle domande di insinuazione.

La sentenza produce i suoi effetti dalla data de deposito in cancelleria.

Legge Fallimentare art. 92

Il curatore, **esamine le scritture dell'imprenditore ed altre fonti di informazione**, comunica senza indugio ai creditori e ai titolari di diritti reali o personali su beni mobili e immobili di proprietà o in possesso del fallito, a mezzo posta elettronica certificata [...]:

- 1) che possono partecipare al concorso trasmettendo domanda con le modalità indicate nell'articolo seguente;
- 2) la data fissata per l'esame dello stato passivo e quella entro cui vanno presentate le domande;
- 3) ogni utile informazione per agevolare la presentazione della domanda, con l'avvertimento delle conseguenze di cui all'articolo 31-bis, secondo comma, nonché della sussistenza dell'onere previsto dall'articolo 93, terzo comma, n. 5);
- 4) il suo indirizzo di posta elettronica certificata.

Domanda ammissione passivo art. 93

Ricorso da depositare presso la cancelleria del Tribunale

- almeno **trenta giorni prima** dell'udienza fissata per l'esame dello stato passivo
- **sottoscritto anche personalmente dalla parte**
- spedito anche in forma telematica o con altri mezzi di trasmissione purché sia possibile fornire la prova della ricezione.

Il ricorso contiene:

- 1) l'indicazione della procedura cui si intende partecipare e le generalità del creditore;
- 2) la determinazione della somma che si intende insinuare al passivo [...];
- 3) la succinta esposizione dei fatti e degli elementi di diritto che costituiscono la ragione della domanda;
- 4) l'eventuale indicazione di un titolo di prelazione [...];
- 5) l'indicazione del numero di telefax, l'indirizzo di posta elettronica o l'elezione di domicilio in un Comune nel circondario ove ha sede il Tribunale, ai fini delle successive comunicazioni. [...]

Al ricorso sono allegati i documenti dimostrativi del diritto del creditore ovvero del diritto del terzo che chiede la restituzione o rivendica il bene”.

Legge Fallimentare art. 111

Le somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo sono erogate nel seguente ordine:

- 1) per il pagamento dei crediti prededucibili;
- 2) per il pagamento dei crediti ammessi con prelazione sulle cose vendute secondo l'ordine assegnato dalla legge;
- 3) per il pagamento dei creditori chirografari, in proporzione dell'ammontare del credito per cui ciascuno di essi fu ammesso, compresi i creditori indicati al n. 2, qualora non sia stata ancora realizzata la garanzia, ovvero per la parte per cui rimasero non soddisfatti da questa.

Sono considerati crediti prededucibili quelli così qualificati da una specifica disposizione di legge, e quelli sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali di cui alla presente legge; tali debiti sono soddisfatti con preferenza ai sensi del primo comma n. 1).

La data del deposito in cancelleria della sentenza dichiarativa di fallimento e della relativa pubblicazione



crediti tributari concorsuali



crediti prededucibili

QUANDO SORGE L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA?

- L'avviso di accertamento fa sorgere l'obbligazione tributaria
- L'accertamento svolge una funzione di mera verifica della regolarità formale e sostanziale degli adempimenti cui il contribuente è tenuto e, in caso di inadempimento, di dichiarazione degli effetti ricollegati ex lege alla fattispecie prevista come presupposto d'imposta"

Notifica dell'avviso di accertamento

“E' ormai principio assodato che l'accertamento tributario, se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo di imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al Curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare, o comunque della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività o dei beni acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo.

Cass. 30 dicembre 2009, n. 28071

Corte di Cassazione n. 4235/2006

E' nullo l'atto

esattivo emesso nei confronti del fallito tornato in bonis, cui,
tuttavia, non sia stato
notificato l'avviso di accertamento

Con il fallimento la società non viene meno, ma i suoi organi perdono la legittimazione sostanziale e processuale (L. Fall., artt. 44 e 43), che viene assunta dalla curatela fallimentare, la quale, per tale ragione, subentra nella posizione della fallita.

Ciò comporta che **sono opponibili alla curatela... gli atti formati nei confronti della fallita**, mentre, **dopo la dichiarazione di fallimento**, gli ulteriori atti del procedimento tributario debbono indicare quale **destinatario l'impresa in procedura** e quale **legale rappresentante della stessa il Curatore**

Privilegio crediti – art. 2752 c.c.

Hanno **privilegio generale sui mobili** del debitore, subordinatamente ai crediti dello Stato (per imposte dirette ed IVA), i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanze locale e dalle norme relative all'imposta sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni".

Il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte le disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali» (art. 13, comma 13, d.l. 201 del 2011).

L'art. 2778 c.c. colloca questo privilegio al grado 20°.

Fallimento

Art. 10 D.Lgs. n.504/92

Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro 90 giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.

Fallimento

Articolo 24 Responsabilità del titolare del trattamento (C74-C78)

1. Tenuto conto della natura, dell'ambito di applicazione, del contesto e delle finalità del trattamento, nonché dei rischi aventi probabilità e gravità diverse per i diritti e le libertà delle persone fisiche, il titolare del trattamento mette in atto misure tecniche e organizzative adeguate per garantire, ed essere in grado di dimostrare, che il trattamento è effettuato conformemente al presente regolamento. Dette misure sono riesaminate e aggiornate qualora necessario.

Formazione IFEL *per i Comuni*



Grazie per l'attenzione

Maria Cinquepalmi

I materiali didattici saranno disponibili su
www.fondazioneifel.it/formazione



Twitter



Facebook



YouTube

