

I CONCETTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

(Anna Jennifer Christiansen)

I PRINCIPI FONDAMENTALI

I principi fondamentali del diritto tributario sono espressi nei due seguenti articoli della Costituzione:

Art. 23: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.";

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 TRIBUTO

Non esiste una definizione legislativa del tributo. Tuttavia, viene generalmente qualificato dalla giurisprudenza come una prestazione patrimoniale imposta coattivamente dallo Stato, al fine di realizzare la partecipazione di tutti alla spesa pubblica (Corte Cost., sent. 64/2008). È, insomma, il principale mezzo di finanziamento adottato dallo Stato, che reperisce così i mezzi necessari per perseguire i fini di interesse pubblico.

Si distinguono i tributi che:

- mirano genericamente a finanziare lo Stato (fine fiscale);
- hanno una destinazione più specifica (fine extrafiscale). Si tratta ad esempio dei contributi a sostegno di determinati settori produttivi.

LA CLASSIFICAZIONE DEI TRIBUTI

Tradizionalmente si distinguono le entrate tributarie dello Stato in:

1) **IMPOSTE**: esse sono prelevate soltanto in base ad una manifestazione di ricchezza del cittadino (come il percepimento di un reddito o la conclusione di un contratto). Non vi corrisponde l'erogazione di alcun servizio pubblico da parte dello Stato o di altri enti pubblici.

Le principali imposte sono:

- IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche);
- IRES (Imposta sul Reddito delle Società);
- IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive);
- IVA (Imposta sul Valore Aggiunto);
- IMU (Imposta Municipale Unica);
- ISOS (Imposta Sostitutiva sui redditi da Capitale);
- Accisa;
- Imposta di registro;
- Imposta di successione;
- Imposta ipotecaria;
- Imposta catastale;
- Imposta di bollo;
- Imposta sulle pubblicità;
- Imposta sulle assicurazioni.

2) **TASSE:** sono indipendenti dalla ricchezza di ciascuno, e sono dovute esclusivamente quale controprestazione di un'attività dello Stato o di altro ente pubblico in favore del cittadino (come l'erogazione di un servizio pubblico o l'emanazione di un provvedimento amministrativo).

Esempi di tasse sono:

- Canone Rai;
- TARSU (Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani);
- TIA (prima Tariffa di Igiene Ambientale, adesso Tariffa Integrata Ambientale);
- TOSAP (Tassa per l'Occupazione di Spazi ed Aree Pubbliche);
- COSAP (Canone per l'Occupazione di Spazi ed Aree Pubbliche);
- TCG (Tassa di Concessione Governativa);
- Tassa per il rilascio del passaporto;
- Tassa di soggiorno per i capoluoghi;
- la nuova Tassa sui permessi di soggiorno.

3) **CONTRIBUTI:** come le tasse, sono dovuti in presenza di un'attività di un ente pubblico. Tuttavia, sono prelevati soltanto qualora il cittadino ricavi dalla prestazione pubblica un personale arricchimento.

Si tratta principalmente dei:

a) contributi sociali, obbligatoriamente versati dai lavoratori autonomi e dai datori di lavoro che assumono alle proprie dipendenze un lavoratore. Si distinguono in:

- contributi previdenziali, che garantiscono ai lavoratori un trattamento pensionistico. Nel settore privato si versano all'INPS (Istituto Nazionale per la Previdenza Sociale), mentre nel settore pubblico si effettuano all'INPDAP (Istituto Nazionale di Previdenza e Assistenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica);
- contributi assistenziali, che garantiscono invece una copertura dai rischi legati agli infortuni, alla malattia e all'invalidità. Sono versati all'INPS oppure all'INAIL (Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro e le Malattie Professionali).

b) contributi di urbanizzazione, dovuti in conseguenza della costruzione di nuovi edifici.

4) **MONOPOLI FISCALI:** vietando la commercializzazione di determinati prodotti (sigarette, lotterie, ecc.) da parte di soggetti privati, garantiscono allo Stato un prezzo di vendita maggiore di quello che si potrebbe realizzare in un regime di libero mercato. Non è pacificamente ammessa la loro natura tributaria, con conseguenti dubbi sull'applicazione anche per essi del principio della capacità contributiva.

I SOGGETTI ATTIVI

La potestà impositiva (con i connessi poteri di accertamento, riscossione e controllo) spetta allo Stato, alle Regioni, alle Province e ai Comuni.

Tali pubbliche amministrazioni, inoltre, per attuare la potestà impositiva possono avvalersi dell'ausilio di soggetti diversi, come Società Equitalia (cui delega poteri esattivi), le banche e gli uffici postali (delegati a ricevere i versamenti dei contribuenti).

L'amministrazione finanziaria è formata dai seguenti organi:

1) IL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE: avvalendosi soprattutto del Dipartimento delle Finanze, svolge le funzioni e assume le scelte in materia di politiche fiscali e sistema tributario.

2) LA GUARDIA DI FINANZA, uno speciale corpo di polizia con poteri di controllo strumentali ai poteri di accertamento, di cui dispone direttamente il Ministero.

3) LE AGENZIE FISCALI, istituite con d.lgs. 300/1999 ed operative dal 2001, sono soggette alla vigilanza del Ministero. Esse sono:

a) Agenzia delle Entrate (articolata a livello centrale, regionale e provinciale), con funzioni di:

informazione e assistenza ai contribuenti;

- controllo delle dichiarazioni (col supporto della Guardia di Finanza);

- emissione di accertamenti;

- formazione di ruoli per la riscossione;

- predisposizione di rimborsi;

- gestione del contenzioso tributario davanti alle Commissioni Tributarie.

b) Agenzia del Demanio, chiamata alla gestione del patrimonio immobiliare dello Stato.

c) Agenzia del Territorio, addetta alla gestione dell'anagrafe dei beni immobiliari (tramite servizi relativi al catasto, alla pubblicità immobiliare e alla cartografia).

d) Agenzia delle Dogane, con funzioni di amministrazione, riscossione e gestione del contenzioso in materia di:

- diritti doganali;

- fiscalità interna negli scambi internazionali.

I SOGGETTI PASSIVI

Soggetto passivo (detto anche debitore d'imposta o contribuente) può essere sia una persona fisica che un ente (con o senza personalità giuridica), purché abbia il domicilio o la residenza fiscale sul territorio dello Stato. Sono infatti chiamati a contribuire al gettito fiscale dello Stato sia i cittadini che gli stranieri che producano reddito in Italia.

LA SOLIDARIETÀ TRIBUTARIA

In alcuni casi previsti per legge, si ha solidarietà fra più soggetti passivi.

La solidarietà tributaria può essere:

- paritetica: l'obbligazione tributaria grava in misura paritaria sui vari obbligati;

- dipendente: dal debito dell'obbligato principale dipende il debito di un altro soggetto (responsabile d'imposta), per fatti riferibili esclusivamente al debitore principale. Il responsabile d'imposta è tenuto, nei confronti del fisco, a versare l'intera somma dovuta, salvo poi il diritto di rivalsa verso l'obbligato principale (es. obbligazione dei soci delle società in nome collettivo, per i debiti riferibili alla società). Questo tipo di responsabilità può sorgere anche per via contrattuale (es. fideiussione).

Il criterio normale per la ripartizione interna fra gli obbligati è quello commisurato alla partecipazione di ognuno al presupposto d'imposta. Le quote di partecipazione si presumono uguali (art. 1298 c.c.).

Per quanto riguarda sia il procedimento che il processo tributario, la Corte Costituzionale ha stabilito (con sent. 48/1968) che è legittima l'estensione ai coobbligati soltanto degli atti e degli effetti favorevoli, non anche di quelli sfavorevoli. Per quanto riguarda invece quelli neutri, deciderà il singolo obbligato.

Così non avrà effetto, nei confronti degli altri, la notifica dell'avviso di accertamento ad un solo obbligato. Tuttavia, la Corte di Cassazione (sent. 6426/1987) ha chiarito che, in base all'art. 1310 c.c., gli atti che interrompono la prescrizione nei confronti di uno, abbia effetto nei confronti di tutti (es. notificato nei termini l'avviso di accertamento ad un obbligato, esso potrà essere notificato agli altri anche tardivamente).

Il fisco, quando notifica l'avviso di accertamento ad un soggetto diverso dall'obbligato principale, deve specificare la fattispecie sulla quale si fonda la responsabilità del coobbligato.

L'art 1306 c.c. prevede, coerentemente, che anche la sentenza pronunciata nei confronti di uno soltanto degli obbligati, abbia effetto nei confronti degli altri soltanto ove favorevole.

Nel diritto tributario vi sono tuttavia alcune eccezioni al principio dell'estendibilità degli effetti favorevoli della sentenza:

- non si ripete quanto già pagato;
- il giudicato non si estende nei confronti di chi ha già un altro giudicato;
- il giudicato non si estende se determinato da ragioni personali del singolo obbligato.

Infine, l'impugnazione di un atto da parte di un obbligato, impedisce che divenga definitivo anche l'avviso notificato agli altri.

I privilegi speciali del fisco

Alcune somme dovute all'erario sono gravate da privilegio speciale del fisco, che potrà agire per la riscossione forzata nei confronti anche di terzi acquirenti (es. ciò avviene per i tributi indiretti ed i crediti di Stato)

Altre vicende modificative del soggetto passivo

Per agevolare la riscossione, in alcuni casi la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo d'imposta una persona fisica o giuridica, che prende il posto del debitore d'imposta nei rapporti con l'amministrazione finanziaria.

1) LA SOSTITUZIONE pone l'obbligazione tributaria a carico di un soggetto distinto da quello che realizza il presupposto.

Essa può avvenire:

- a titolo di imposta: il sostituto decurta, dalle somme dovute al sostituito, una ritenuta che versa direttamente al fisco, così estinguendo definitivamente l'obbligazione del sostituito (es. la banca versa all'erario una quota degli interessi bancari dovuti al correntista). In questo caso unico obbligato è il sostituto d'imposta, e si avrà responsabilità solidale del sostituito soltanto ove il primo non adempia.

- a titolo di acconto (o impropria): il sostituto trattiene, dal reddito dovuto al sostituito, una quota che versa all'erario, così anticipando una parte delle imposte dirette (IRPEF e IRES) che saranno dovute dal sostituito al termine del periodo d'imposta (es. il datore di lavoro versa al fisco una parte del reddito dovuto al proprio dipendente). In questo caso obbligato resta il sostituito, che poi dovrà comunque presentare la propria dichiarazione dei redditi, salvo scomputare la quota già ritenuta dal sostituito.

2) LA TRASLAZIONE trasferisce un'obbligazione tributaria da un soggetto (contribuente di diritto) ad un altro (contribuente di fatto). È ciò che avviene nel caso dell'IVA: il commerciante (contribuente di diritto) inizialmente la paga, ma esercita poi il diritto di rivalsa nei confronti del cliente (contribuente di fatto), aggiungendo al prezzo di vendita del bene l'IVA già pagata.

3) LA SURROGAZIONE si ha quando un soggetto paga un debito tributario altrui, salvo poi surrogarsi nel credito del fisco nei confronti dell'obbligato, per recuperare quanto per lui pagato (es. l'agenzia di assicurazione che, in forza della fideiussione prestata nei confronti dell'assicurato, paga una sua obbligazione tributaria).

4) L'ACCOLLO è il contratto col quale un soggetto (accollante) assume un debito tributario altrui (es. in un contratto di mutuo, i contraenti possono accollare al mutuante le imposte dovute dal mutuatario sugli interessi riscossi: in questo modo, il mutuatario percepirà gli interessi netti del mutuo, e sarà liberato nei confronti del fisco).

5) LA SUCCESSIONE: l'accettazione dell'eredità trasmette agli eredi i debiti tributari del defunto. È tuttavia esclusa la trasmissibilità delle sanzioni.

Per approfondimenti, clicca qui

IL PRESUPPOSTO (an del tributo)

Per realizzare il principio della capacità contributiva, la pretesa impositiva si collega a precise manifestazioni di ricchezza dei contribuenti. L'obbligazione tributaria nasce, insomma, al manifestarsi di fatti della vita che siano valutabili sul piano economico.

La manifestazione di ricchezza che fa sorgere l'obbligo contributivo si definisce presupposto o oggetto d'imposta (o anche fattispecie imponible). Essa è costituita tipicamente dal:

- reddito;
- patrimonio;
- consumo.

Si operano alcune classificazioni dell'imposta, in base al diverso presupposto su cui si fondano.

a) Si parla infatti di:

- imposta diretta, quando il tributo colpisce una manifestazione diretta di ricchezza (es. reddito, patrimonio). Essa resta in ogni caso a carico del soggetto obbligato per legge. Esempi di imposta diretta sono:

* le imposte sui redditi (IRPEF e IRES);

- * l'IRAP;
- * l'ISOS;
- * l'IMU.

- imposta indiretta, quando colpisce una manifestazione indiretta della ricchezza (es. compravendita di beni, fruizione di una prestazione). Tale imposta, per sua natura, si trasferisce in capo a soggetti diversi da quello tenuto a pagarla per legge. Esempi di imposte indirette sono:

- * l'IVA;
- * l'accisa;
- * le imposte di registro, ipotecaria, catastale, di bollo, sulle pubblicità, sulle successioni e sulle assicurazioni.

b) Per le sole imposte dirette, si distinguono quelle:

- reali, che tengono conto soltanto della ricchezza manifestata;
- personali, che invece considerano anche le condizioni soggettive e familiari del singolo contribuente.

c) Infine si distingue fra:

- imposta istantanea, quando il presupposto si manifesta istantaneamente (es. stipulazione di un contratto);
- imposta periodica, quando il presupposto continua nel tempo (es. imposta sul reddito). In questo caso si rende necessario individuare un periodo d'imposta sul quale calcolare il tributo.

LA BASE IMPONIBILE (quantum del tributo)

La base imponibile è la somma delle ricchezze del contribuente, in base alla quale si determina la misura del tributo.

Essa può essere formata da:

- valori monetari (ad es. il prezzo del bene trasferito ai fini del calcolo dell'IVA, oppure la differenza tra i ricavi e i costi dell'impresa ai fini IRES);
- beni e servizi, calcolati nel loro valore normale (monetario).

Alla base imponibile si applica in alcuni casi l'aliquota, un tasso espresso in forma percentuale che consente di calcolare l'imposta dovuta.

Si distingue fra:

- imposte a quota fissa, cui non si applicano aliquote, e che quindi sono stabilite in misura fissa (es. la tassa sul rilascio del passaporto);
- imposte a quota variabile, cui si applica un'aliquota che può a sua volta essere fissa (e in tal caso l'imposta aumenta in misura meramente proporzionale all'aumentare della base imponibile), oppure variabile (nel qual caso l'imposta aumenta in maniera progressiva all'aumentare della base imponibile).

LE AGEVOLAZIONI

Le agevolazioni sono previste da norme specifiche che derogano al regime ordinario, riservando un trattamento preferenziale a determinati soggetti d'imposta.

Si tratta delle:

- ESENZIONI: il legislatore sottrae (in parte o in toto) all'imposizione determinate persone o fatti, che normalmente rientrerebbero nell'area di applicazione del tributo.
- DEDUZIONI: il legislatore consente di non calcolare determinate somme nel computo della base imponibile.

- **DETRAZIONI:** il legislatore, una volta calcolata l'imposta dovuta, consente di sottrarre determinate somme.
- **REGIMI SPECIALI (o sostitutivi):** il legislatore può, in alcuni casi, scegliere di assoggettare un determinato presupposto ad un'imposta più favorevole rispetto a quella ordinaria.

Le agevolazioni possono essere assoggettate a condizioni o termini. I contribuenti, per goderne, devono in tal caso tenere determinati comportamenti, eventualmente per un determinato periodo di tempo.

FATTISPECIE CHE AMPLIANO L'AREA DI APPLICAZIONE DEL TRIBUTO

Il legislatore, per estendere l'applicazione di un tributo oltre il raggio previsto in via generale, può prevedere:

- **FATTISPECIE ASSIMILATE:** ricomprendono, nell'applicazione di un tributo, una fattispecie che normalmente non vi rientrerebbe.
- **FATTISPECIE SUPPLEMENTARI:** assimilano, ai fini dell'applicazione in via straordinaria di un tributo, anche fattispecie di natura diversa.
- **SOVRIMPOSTE:** imposte straordinarie, che si realizzano applicando ad una base imponibile già accertata ai fini di un'imposta ordinaria, un'ulteriore aliquota normalmente non prevista.
 - **ADDIZIONALI:** anch'esse sono imposte straordinarie, che si realizzano però applicando l'ulteriore aliquota direttamente sull'imposta dovuta.

LITI FISCALI: IL RECLAMO OBBLIGATORIO

(Rita Sabelli)

COS'E'

Per quanto previsto da uno dei decreti fiscali dell'estate 2011, per gli atti dell'Agenzia delle entrate notificati a partire dal 1/4/2012 scatta l'obbligo di tentare una sorta di conciliazione prima della causa davanti al giudice tributario.

In realtà, benché la norma parli di "mediazione", questo termine è a nostro avviso improprio rispetto al caso, perché la procedura introdotta dalla legge non prevede che le due parti si incontrino e discutano alla presenza di un terzo soggetto neutrale.

L'obbligo riguarda la presentazione di un reclamo-pre causa all'ufficio che ha emesso l'atto, con richiesta di riesame dello stesso in base ad una proposta "conciliativa" eventualmente fatta dallo stesso contribuente. Tale proposta può essere o meno accettata, e in caso negativo l'ufficio è tenuto a proporre una propria "contro-proposta".

Il meccanismo può apparire semplice, ma in realtà non lo è affatto perché se non si arriva ad un accordo o se l'Agenzia non accetta il reclamo e/o la proposta, il reclamo, corredato dalla proposta "conciliativa" del contribuente, diventa l'atto introduttivo al ricorso in commissione tributaria.

La nuova "mediazione" quindi altro non e' che una nuova fase pre-causa del processo tributario, che come vedremo dura al massimo 90 giorni, nella quale le parti possono "chiudere la partita" trovando una soluzione comune.

Il punto e' delicato perche' ,stante la suddetta automaticita', e' evidente che l'accordo proposto dal contribuente risultera' vincolante nella fase successiva, la vera e propria causa.

Il reclamo quindi deve fin da subito essere redatto come un un vero e proprio ricorso, facendo molta attenzione a legittimare ogni richiesta, con poco spazio - purtroppo- ad aperture e tolleranze che ci potrebbero poi vincolare davanti al giudice. Se per esempio si ritenesse la pretesa infondata, sarebbe bene chiedere direttamente l'annullamento dell'atto anziche' puntare a compromessi, come invece si farebbe in una normale conciliazione dove il passaggio automatico alla causa, in caso di insuccesso, non c'e'.

Sul punto e' chiara anche la circolare dell'Agenzia delle entrate quando afferma: "Si tratta di uno strumento deflativo del contenzioso, con il quale si prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale."

Vediamo i dettagli della procedura.

ATTI COINVOLTI

Oggetto dell'obbligo sono tutti gli atti emanati dall'Agenzia delle entrate di importo non superiore a 20.000 euro, notificati a partire dal 1/4/2012.

Riguardo al valore da prendere in considerazione -relativamente al limite di 20.000 euro- si tiene conto dell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Se la contestazione riguarda esclusivamente le sanzioni, il valore da prendere in considerazione e' costituito dalla loro somma.

Tale valore costituisce, ai fini del reclamo e dell'eventuale successivo ricorso in commissione tributaria, il valore della lite.

Riguardo alla data di notifica si deve tener conto della data in cui la notifica si perfeziona per il destinatario. Pertanto l'obbligo di presentazione del reclamo vale per gli atti ricevuti dopo il 1/4/2012, anche se spediti dall'Agenzia delle entrate anteriormente.

Riguardo agli atti, sono inclusi

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- iscrizioni a ruolo

- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti (per i quali, alla data del 1/4/2012, non siano decorsi i 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso);
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie (vedi scheda pratica tra i link utili).

Sono invece esclusi tutti gli atti elencati sopra non emanati dall'Agenzia delle entrate (per esempio un avviso di accertamento della tassa dei rifiuti) nonché i seguenti:

- cartella esattoriale (vedi più avanti per le specifiche)
- avviso di mora, sostituito dall'avviso di intimazione (art.50 c.2 Dpr 602/73)
- atto di iscrizione di ipoteca sugli immobili (art.77 Dpr 602/73)
- atti di preavviso e di iscrizione del fermo amministrativo (art.86 Dpr 602/73)
- atti relativi alle operazioni catastali (art.2 c.3 D.lgs. 546/92)
- atti relativi al recupero degli aiuti di Stato illegittimi (di qualsiasi tipo: atto di recupero, avviso di accertamento, cartella esattoriale).

Sono escluse anche le controversie di valore indeterminabile, come per esempio

- relative a provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'anagrafe unica delle onlus;
- relative a liti concernenti la spettanza di un'agevolazione, quando l'atto contestato non riguardi anche l'accertamento di un tributo o il maggior tributo. In quest'ultimo caso infatti la lite ha un valore determinabile (tributo al setto di interessi e sanzioni).

Come per i ricorsi in commissione tributaria, anche per il "reclamo obbligatorio" è possibile opporsi ad un atto e nel contempo a quello precedente se vi sono, per quest'ultimo, vizi di notifica. In questo caso si può procedere anche contro un atto non emesso dall'Agenzia delle entrate se quello precedente lo è (per esempio avverso una cartella esattoriale e, congiuntamente, al precedente avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate).

Un caso particolare, la cartella esattoriale

La cartella esattoriale è, come si sa, uno strumento con il quale un soggetto terzo delegato (agente della riscossione) riscuote tasse e tributi per conto dello Stato e degli enti locali.

Piano piano sta scomparendo, già sostituita dall'"avviso di accertamento esecutivo" per quanto riguarda tasse e imposte e in via di sostituzione dall'ingiunzione fiscale anche per i tributi comunali (dal 2013, salvo ulteriori proroghe).

Come già visto, la cartella esattoriale, anche se relativa a tasse e tributi, non rientra in termini generali tra gli atti per i quali si deve presentare il reclamo obbligatorio, perché non è direttamente emessa dall'Agenzia delle entrate.

Tuttavia vanno distinti i casi:

- se si intende contestare la cartella esclusivamente per vizi della stessa (essenzialmente vizi di notifica o di forma) NON SI DEVE presentare il reclamo obbligatorio. In questo caso, tentativi di autotutela a parte, si deve procedere direttamente col ricorso in commissione tributaria;
- se si intende contestare la cartella per vizi riconducibili solo all'attivita' dell'Agenzia delle entrate SI DEVE presentare il reclamo obbligatorio;
- se si intende contestare la cartella per vizi riconducibili solo all'attivita' dell'agente della riscossione NON SI DEVE presentare il reclamo obbligatorio. In questo caso, tentativi in autotutela a parte, si deve procedere direttamente col ricorso in commissione provinciale tributaria.
- Se si intende contestare la cartella per vizi riconducibili sia all'Agenzia delle entrate che all'agente della riscossione occorre presentare sia il reclamo obbligatorio all'Agenzia delle entrate sia il ricorso vero e proprio all'agente della riscossione. Quest'ultimo va pero' presentato dopo che sia decorso il lasso di tempo utile per l'eventuale accordo, i 90 giorni di cui parleremo piu' avanti.

PROCEDURA

Preparazione del reclamo

Il reclamo deve essere diretto all'ufficio che ha emesso l'atto (Direzione provinciale o alla Direzione regionale) e deve essere redatto dal contribuente intestatario dell'atto stesso, direttamente o tramite procuratore delegato. Se il valore della lite supera i 2.582,28 euro occorre obbligatoriamente delegare un avvocato difensore. La delega del procuratore o del difensore deve essere autenticata.

Per redigere il reclamo e' consigliabile -ma non obbligatorio- utilizzare il modulo "ricorso con istanza" predisposto dall'Agenzia delle entrate, allegato alla circolare 9/E (vedi tra i link utili), che contiene anche il testo dell'eventuale procura.

Il modulo e' formato da due parti, uno e' l'introduzione del ricorso, l'altro e' il reclamo vero e proprio ("istanza").

Gli elementi -di fatto e di diritto- su cui si basano il reclamo e le richieste di annullamento totale e parziale dell'atto, devono essere gli stessi utilizzati nel testo del ricorso, pena l'inammissibilita' dell'intera procedura di reclamo.

Questo punto e' fondamentale, tenendo conto che gli elementi utilizzati saranno poi gli stessi utilizzabili nell'eventuale successiva fase giudiziaria (che scatta automaticamente nel caso non venga raggiunto l'accordo), senza possibilita' di integrazione se non in casi particolari.

Sul reclamo, in piu', il contribuente puo' anche inserire -facoltativamente- una propria proposta conciliativa con ricalcolo dell'ammontare dovuto.

In allegato e' bene inserire:

- una copia dell'atto impugnato;
- una copia di tutti i documenti utili a provare la fondatezza delle proprie ragioni. Questi documenti servono sia a consentire all'Agenzia delle entrate un completo esame della pratica ma diventano necessari per l'eventuale successiva fase giudiziale, quindi diventano parte integrante del fascicolo della causa in commissione tributaria.

Per dirla in altre parole: se ci sono dei documenti che si intende presentare in causa e' bene allegare gli stessi al reclamo pre-causa, quindi fin da subito.

Si puo' evitare di allegare solo i documenti -citati nel reclamo- gia' in possesso dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate a cui ci si rivolge.

Invio (o presentazione) del reclamo

Il reclamo va notificato all'ufficio che ha emesso l'atto (Direzione provinciale o Direzione regionale) in una delle seguenti modalita':

- raccomandata a/r in plico senza busta, senza segni o indicazioni dai quali si possa desumere il contenuto dell'atto;
- consegna diretta all'ufficio che rilascia ricevuta;
- a mezzo di ufficiale giudiziario con modi previsti dal codice di procedura civile (art. 137 e segg.).

Il reclamo va inviato o presentato entro 60 giorni dalla notifica dell'atto che si vuole contestare, e in tal senso fa fede, nel caso dell'invio postale, la data di spedizione della raccomandata.

In caso di reclamo che riguarda il rifiuto ad una domanda di rimborso, il termine di presentazione va dal 90simo giorno dalla domanda di rimborso (presentata entro i termini) fino a quando si prescrive il diritto alla restituzione.

Ai fini del calcolo del termine si deve tener conto della sospensione dei termini processuali, attiva dal 1 Agosto al 15 Settembre di ogni anno. Questa sospensione non si applica, invece, nel corso della procedura della "mediazione", che deve quindi perentoriamente chiudersi entro 90 giorni (vedi sotto).

Fase di potenziale accordo

Dalla data di ricezione del reclamo da parte dell'ufficio scatta una fase amministrativa pre-processuale di 90 giorni entro i quali puo' essere o meno raggiunto un accordo.

Entro 90 giorni il reclamo potrebbe, infatti

- essere accolto totalmente dall'ufficio, con annullamento dell'atto o comunque con approvazione dell'eventuale proposta del contribuente;
- non essere accolto con rielaborazione di una contro-proposta da parte dell'ufficio che viene sottoposta al vaglio del contribuente. Tale contro-proposta potrebbe anche essere una semplice riduzione delle sanzioni senza alcuna modifica del tributo. Nella fase valutativa l'ufficio puo' decidere anche di sentire personalmente il contribuente, ma cio' non e' obbligatorio;
- non essere accolto con invio del diniego da parte dell'ufficio senza alcuna contro-proposta.

Nel primo caso, e nel caso in cui il contribuente accetti la contro-proposta dell'ufficio, la procedura di "mediazione" si puo' dire conclusa con successo. In questo caso tutto si ferma e non c'e' alcun passaggio -ovviamente- alla fase giudiziale. La fase finale e' la firma di un accordo tra le parti o l'accettazione della proposta. Le eventuali sanzioni amministrative contenute nell'atto vengono, con l'accordo, ridotte del 40%. La procedura si perfeziona con il pagamento, entro 20

giorni dalla conclusione dell'accordo, delle eventuali somme dovute dal contribuente , ovvero della prima rata se viene stabilito un pagamento a rate.

Nel terzo caso, e comunque se il contribuente non accetta la contro-proposta dell'ufficio, la "mediazione" fallisce e si passa in automatico alla fase giudiziale alla fase giudiziale, la vera e propria causa in commissione tributaria; in questo caso il contribuente dovrà, entro 30 giorni, costituirsi in giudizio (vedi sotto).

L'eventuale costituzione in giudizio

Se decorrono 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo (o della proposta) o senza che sia stato raggiunto un accordo rispetto alla contro-proposta, il reclamo originario diventa il primo atto del ricorso alla commissione tributaria.

Ricordiamo che il primo atto del ricorso in commissione tributaria e' infatti la notifica del ricorso -in questo caso il reclamo- alla controparte diretta.

Il contribuente, entro 30 giorni da tale momento, deve costituirsi in giudizio depositando il ricorso alla cancelleria della commissione provinciale tributaria competente per territorio.

Per la precisione, i 30 giorni vanno calcolati a partire dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'ufficio dell'Agenzia delle entrate respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'ufficio dell'Agenzia delle entrate prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Il ricorso da depositare deve essere uguale a quello consegnato o spedito all'ufficio dell'Agenzia delle entrate con il reclamo, pena l'inammissibilita'.

Al momento del deposito deve risultare pagato anche il contributo unificato (tassa) previsto per il processo tributario, di importo variabile a seconda del valore della lite.

Attenzione! Se l'Agenzia delle entrate risponde prima dei 90 giorni respingendo il reclamo o accogliendolo parzialmente, il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio decorre dalla ricezione di tale risposta.

QUI, nella scheda sul ricorso in commissione provinciale tributaria, si trovano tutte le informazioni utili sul procedimento, sulla costituzione in giudizio e sul contributo unificato da pagare.

SOSPENSIONE DELLE AZIONI ESECUTIVE

La presentazione del reclamo non sospende automaticamente gli effetti dell'atto, quindi le azioni esecutive che per legge seguono il mancato pagamento dello stesso.

Tuttavia e' possibile chiedere tale sospensione fin da subito, sull'istanza di reclamo od anche separatamente, all'ufficio dell'Agenzia delle entrate che si occupa della fase di "mediazione".

Se la sospensione viene concessa essa perde ogni effetto pero' al momento dell'eventuale mancato raggiungimento dell'"accordo", quindi la richiesta va ripresentata al giudice nella fase successiva, il vero e proprio ricorso.

INAMMISSIBILITA' DELL'ISTANZA/RECLAMO

L'Agenzia delle entrate precisa che gli unici motivi per cui l'istanza puo' essere rigettata dall'ufficio per inammissibilita' sono:

- invio oltre i termini;
- carenza dei requisiti che impedisce di attribuire l'istanza al contribuente (per esempio mancanza di dati, mancanza di sottoscrizione) o che impedisce di individuare l'oggetto (mancanza di informazioni sull'atto contestato o sul tributo).

In certi casi le mancanze possono essere sanate nella fase di costituzione in giudizio

La mancanza di una proposta di mediazione elaborata dal contribuente NON e' invece motivo di inammissibilita'. Essa e', infatti, facoltativa.

Ovviamente ci sono anche i casi in cui l'istanza e' improponibile, ovvero tutti quei casi in cui l'atto non rientra tra quelli per i quali e' obbligatorio presentare il reclamo, dettagliati all'inizio della scheda. In questi casi l'opposizione deve avvenire direttamente tramite ricorso in commissione tributaria, previo eventuale tentativo in "autotutela".

NOTE IMPORTANTI

- l'obbligatorieta' della presentazione del reclamo sta nel fatto che se non si presenta reclamo diventa impossibile fare ricorso (la controparte puo' sollevare l'inammissibilita' dello stesso in qualunque momento).
- durante tutto il procedimento le comunicazioni al contribuente possono anche esser fatte con la posta elettronica o il fax, se indicati nel reclamo.
- la parte che soccombe nella causa davanti alla commissione provinciale tributaria deve rimborsare anche le spese del procedimento di gestione del reclamo obbligatorio, quantificate nel 50% delle spese di giudizio. Il giudice puo', a sua discrezione, compensare dette spese tra le parti.

FONTE NORMATIVA E LINK UTILI

- Nuovo art. 17-bis del D.lgs. 546/1992 introdotto dal
- DI 98/2011 convertito nella legge 111/2011 art.39 commi 9/10/11
- Circolare Agenzia delle entrate n.9/E del 19/3/2012

- Scheda "Ricorso in commissione provinciale tributaria"