

Edizione di mercoledì 24 maggio 2017

IMPOSTE SUL REDDITO

Flat tax neo domiciliati: esercizio dell'opzione per i familiari
di Raffaele Pellino

DICHIARAZIONI

Provvedimento 90915/2017: modifiche al modello Redditi 2017-SC
di Federica Furlani

ACCERTAMENTO

L'accertamento induttivo in presenza di lavoratori "in nero"
di Massimiliano Tasini

AGEVOLAZIONI

Obbligo tassativo di iscrizione INPS per fruire della PPC
di Luigi Scappini

CONTENZIOSO

Atti impositivi autonomamente impugnabili
di Dottryna

IMPOSTE SUL REDDITO

Flat tax neo domiciliati: esercizio dell'opzione per i familiari

di Raffaele Pellino

Con la [circolare 17/E/2017](#) di ieri arrivano i primi chiarimenti delle Entrate sul **regime agevolato** destinato agli **stranieri che intendono trasferire la residenza fiscale in Italia beneficiando di un'imposta sostitutiva** sui redditi prodotti all'estero; questa, si ricorda, è stabilita forfettariamente nella misura di 100.000 euro per ciascun periodo d'imposta in cui resta valida l'opzione.

Ai fini del beneficio occorre, in generale, la presenza delle **seguenti 2 condizioni**:

- **trasferimento della residenza fiscale in Italia;**
- residenza all'estero per **almeno nove dei dieci anni precedenti** all'inizio di validità dell'opzione.

Così, ad esempio, un soggetto che è stato residente all'estero dal 2006 al 2015 e si trasferisce in Italia a marzo 2016, acquisendo la residenza fiscale nel nostro Paese nel medesimo anno, potrà accedere al nuovo regime **a partire dal 2017**, versando l'imposta sostitutiva entro il 30 giugno 2018.

La norma di cui all'[articolo 24-bis del Tuir](#), prevede la **possibilità di "estendere" tale regime agevolato** anche a favore di **uno o più familiari**, i quali sono tenuti a versare un'imposta sostitutiva pari a **25.000 euro**.

Si tratta, in particolare, delle persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'[articolo 433 del cod. civ.](#), ossia il **coniuge** (nonché la persona con cui è stata stipulata un'unione civile), i **figli** o, in mancanza, i discendenti o ascendenti più prossimi. Anche in tal caso, occorre che siano rispettate le suddette 2 condizioni.

In merito al **requisito temporale** attinente il periodo di residenza all'estero, l'Agenzia precisa che **ai fini del calcolo "a ritroso" dei 10 anni precedenti**, rileva, come momento iniziale, **"l'anno di estensione dell'opzione per il singolo familiare e non quello in cui è stata esercitata per la prima volta l'opzione da parte del beneficiario principale"**. Quindi, se il contribuente principale ha optato per il regime agevolato nel 2017 ma l'estensione al familiare è avvenuta nel 2018, il calcolo a ritroso dei 10 anni parte dal 2018 e non dal 2017.

La facoltà di estendere ai familiari la suddetta opzione viene esercitata dal contribuente principale, alternativamente, nella **dichiarazione dei redditi relativa**:

- **all'anno in cui il familiare ha trasferito la sua residenza** fiscale in Italia;
- **all'anno successivo a quello del trasferimento della residenza**; in tal caso l'accesso al regime "speciale" è consentito solo se l'anno di trasferimento in Italia costituisca l'unico periodo, dei 10 precedenti quello di validità dell'opzione, in cui il familiare non risulta essere residente all'estero.

A tal fine, il contribuente principale è tenuto a indicare nella sua dichiarazione dei redditi una serie di **informazioni riguardanti il familiare** nei cui confronti egli ha "esteso" l'opzione, quali:

- i **dati anagrafici**, il codice fiscale e gli indirizzi di residenza in Italia;
- lo **status di non residente** in Italia per almeno **nove dei dieci anni precedenti** l'inizio di validità dell'opzione;
- la **giurisdizione in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale** prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- gli **Stati o territori esteri** per i quali intende esercitare la facoltà di **non avvalersi dell'imposta sostitutiva** (per questi si applicheranno le regole ordinarie di imposizione).

Allo stesso modo, **il familiare deve manifestare** la volontà di fruire dell'**opzione** nella dichiarazione dei redditi riferita al primo anno di validità dell'estensione, indicando: i dati identificativi del contribuente principale nonché gli elementi necessari per la verifica dei requisiti previsti per l'estensione del regime.

Laddove il familiare si avvalga della facoltà di **escludere alcuni Stati o territori esteri** dall'ambito applicativo dell'imposta sostitutiva, tale scelta è **irrevocabile**; la stessa può essere modificata *"solo nell'ottica di ampliare il novero delle esclusioni"*.

Quindi, in sede di "estensione" dell'opzione, l'indicazione delle giurisdizioni estere escluse spetta al contribuente principale ed è **confermata dal familiare stesso** (nella rispettiva dichiarazione), mentre negli anni successivi sarà il solo familiare a indicare in dichiarazione eventuali modifiche o integrazioni.

Si ricorda che la **validità dell'opzione** esercitata per i familiari:

- decorre dall'anno d'imposta in relazione al **quale viene effettuata l'estensione**
- **e cessa**, salvo revoca o decadenza, **allo scadere dei 15 anni** decorrenti dal primo periodo di validità dell'opzione esercitata dal contribuente principale.

In tal caso – precisa l'Agenzia – se il termine di 15 anni ricominciasse a decorrere ogni qual volta venga modificata l'opzione si eluderebbe il limite massimo di durata del beneficio.

Per quanto concerne, infine, **la revoca dall'opzione**, si fa presente che questa:

- può essere effettuata **sia dal contribuente principale sia dal familiare** a cui è stata estesa, con le stesse modalità previste per l'esercizio dell'opzione;

- **è efficace dall'anno d'imposta in cui è stata effettuata** in dichiarazione.

Nel caso di revoca del contribuente principale **gli effetti si produrranno anche nei confronti dei familiari** a cui era stata estesa l'opzione, a prescindere dal fatto che essi abbiano esercitato la loro facoltà di revoca.

Tale procedura può riguardare uno, solo alcuni o **tutti i familiari** che fruiscono del regime opzionale e può essere manifestata nei confronti di ciascuno di loro in periodi d'imposta differenti.

Così, ad esempio, se un neo-residente ha optato per il regime agevolato nel 2017 e, a partire dal 2022, si trova nella situazione in cui non ha più convenienza ad applicare l'imposta sostitutiva, per uscire dal regime facoltativo dovrà **revocare l'opzione** per il 2022 nella relativa dichiarazione dei redditi, da presentare entro il 30/09/2023. Qualora il suddetto contribuente non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione, lo stesso dovrà manifestare l'intenzione di revocare il regime mediante **apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate** (Direzione Centrale Accertamento) da presentare, anche in questo caso, entro il 30/09/2023.



DICHIARAZIONI

Provvedimento 90915/2017: modifiche al modello Redditi 2017-SC

di **Federica Furlani**

Con il [Provvedimento n. 90915 dell'11 maggio 2017](#) l'Agenzia delle Entrate ha **modificato i modelli e le relative istruzioni delle dichiarazioni Redditi** 2017-ENC, Redditi 2017-SC, Redditi 2017-SP, CNM 2017 e Irap 2017, principalmente al fine di adeguarli alla normativa entrata in vigore successivamente alla loro approvazione (31.1.2017 e 15.2.2017), oltre che per la correzione di alcuni errori materiali.

Per quanto riguarda il modello Redditi dedicato alle Società di capitali, una prima modifica riguarda le istruzioni generali dove è stato inserito, nella sezione dedicata all'**acconto dovuto per il periodo d'imposta 2017** che, nella sua determinazione, sia necessario tener conto delle **modifiche apportate alla disciplina ACE** dall'[articolo 7, comma 1, D.L. 50/2017](#) (c.d. "Manovra correttiva").

In particolare, dal 2017, per la determinazione della base ACE delle società di capitali occorre prendere a riferimento non più gli incrementi netti del patrimonio rispetto a quelli rilevati nel bilancio 2010, bensì gli **incrementi netti rispetto alla dotazione esistente alla chiusura del quinto esercizio precedente**. Per il 2017 si conteggeranno, pertanto, solo le movimentazioni del quinquennio 2013-2017 e nella determinazione del relativo acconto sarà necessario rideterminare gli incrementi netti.

Con riferimento al modello Redditi SC, un'importante "aggiunta" riguarda il **Frontespizio** dove, nel riquadro dedicato al "*Tipo di dichiarazione*" è stata inserita la casella denominata "**Art. 13-bis**", barrando la quale si comunica all'Agenzia delle Entrate che la società fruisce della proroga del termine di presentazione del modello 2017.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Consolidato Trasparenza	Trust	Comitativa nei termini	Dichiarazione Integrativa	Dichiarazione Integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi occasionali	Art.13-bis

Ricordiamo che l'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#), convertito dalla L. 19/2017, è stato emanato al fine di coordinare la disciplina Ires e Irap con le novità in materia di bilancio introdotte dal D.Lgs. 139/2015, estendendo il principio di **derivazione rafforzata** del reddito imponibile, già previsto per i *soggetti IAS-adopter*, anche ai soggetti che redigono il bilancio in

base alle disposizioni del codice civile; principio che **prevede il riconoscimento dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio contenuti nei nuovi principi contabili OIC.**

Sono **escluse** dal principio di “derivazione rafforzata” le sole **micro-imprese** di cui all'[articolo 2435-ter del cod. civ.](#), in virtù delle semplificazioni a esse riservate.

Come anticipato specifiche modifiche hanno interessato alcuni articoli del Tuir, di conseguenza, al fine di agevolare la “*prima applicazione*” delle suddette novità, è stato **prorogato al 16/10/2017** (il 15/10 cade di domenica) **il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e Irap relative al 2016.**

La casella “**Art. 13-bis**” deve quindi essere barrata dai soggetti, **diversi dalle micro-imprese** di cui all'[articolo 2435-ter del cod. civ.](#), che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, per i quali, relativamente al periodo di imposta nel quale vanno dichiarati i componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, il termine di cui al [comma 2 dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998](#), per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi, è **prorogato di 15 giorni.**

Sempre con riferimento al modello, nei righi **RF30** e **RF53**, rispettivamente quali variazioni in aumento e in diminuzione, è stato inserito il richiamo all'applicazione del D.Lgs. 139/2015 in aggiunta agli IAS/IFRS, al fine di indicare l'ammontare complessivo di tutti i componenti positivi (RF30) e negativi (RF53) **imputati direttamente a patrimonio e fiscalmente rilevanti**, in applicazione dei principi contabili internazionali e dei principi contabili nazionali a seguito del D.Lgs. 139/2015.

RF30 Applicazione IAS/IFRS e d.Lgs. n. 139/2015	Rimanenze	Opere, forniture e servizi
	1	2
	,00	,00
	3	,00
RF53 Applicazione IAS/IFRS e d.Lgs. n. 139/2015	Rimanenze	1
	,00	2
		,00

Un'altra modifica riguarda le istruzioni del Frontespizio nella parte dedicata alla “**Firma attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, co. 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999**”.

È stato aggiunto, in particolare, con riferimento ai contribuenti i quali a hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del **visto di conformità** di cui all'[articolo 35, comma 1, lettera a\) D.Lgs. 241/1997](#) in quanto utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito per importi superiori a 15.000 euro annui, che l'importo si è **ridotto a 5.000 euro annui** ad opera dell'[articolo 3 D.L. 50/2017](#).

Si ricorda, infatti, che è stata ridotta da 15.000 euro a **5.000 euro** la soglia al di sopra della quale i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, nonché ai crediti relativi all'Iva, **possono essere utilizzati in compensazione solo con l'apposizione del visto di conformità** alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.



ACCERTAMENTO

L'accertamento induttivo in presenza di lavoratori "in nero"

di **Massimiliano Tasini**

La L. 825/1971 chiedeva al legislatore delegato di informare la riforma tributaria al principio di analiticità dell'accertamento.

La **regola** doveva essere l'**accertamento analitico**.

L'**eccezione** doveva essere l'**accertamento induttivo**.

Che fosse difficile "tenere in piedi" il gettito sulla scorta dell'accertamento analitico è parso, ai più, quanto mai difficile, fin dalle prime battute.

Così è arrivato in aiuto lo stesso legislatore il quale, da un lato, ha via via **aggiunto ipotesi di accertamento induttivo**; e dall'altro, ha **potenziato l'accertamento analitico-induttivo**, precisando con l'[articolo 62-sexies del D.L. 331/1993](#) l'ambito applicativo.

Su queste semplici basi, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria hanno avviato molteplici percorsi per così dire "**sperimentali**", volti a rendere concreti i principi ritraibili dalle norme di legge che hanno disegnato le diverse tipologie di accertamento, ma al contempo ad ampliarne i confini, "stiracchiando" alcune ipotesi, fors'anche per piegarle a **esigenze di gettito**.

Ne è un limpido esempio la [sentenza della Cassazione 2466/2017](#), con la quale la Suprema Corte **cassa** una sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano, che aveva ritenuto legittimo l'accertamento induttivo nei confronti di una impresa che aveva fatto uso di **lavoro irregolare**, sul presupposto che tale circostanza di per sé **legittimerebbe l'utilizzo di tale tecnica accertativa**.

Ricordiamo al riguardo che l'[articolo 39 comma 2 D.P.R. 600/1973](#) – e analogamente l'[articolo 55 D.P.R. 633/1972](#) –, legittima l'accertamento induttivo, tra l'altro, in presenza di **irregolarità così gravi, numerose e ripetute** da rendere inattendibili le scritture contabili per mancanza delle garanzie tipiche di una contabilità sistematica.

Si tratta allora di stabilire se, nella specie, le **irregolarità** constatate integrino o meno tali requisiti.

Nel caso in esame, osserva la difesa della ricorrente, si tratta di una impresa che impiega **49 dipendenti**, mentre le irregolarità riguardano **due soli lavoratori**, per un importo di **retribuzioni "al nero"** di poco più di 6.000 euro: troppo pochi, dice la Corte, perché possa ritenersi integrata

la fattispecie prevista dalla norma.

Se l'induttivo deve essere l'eccezione, occorre provare in modo rigoroso la sussistenza dei requisiti. E, nella fattispecie tali requisiti non sussistono.

È peraltro interessante che in sentenza venga citato – per il vero in mancanza di un adeguato approfondimento – il **D.P.R. 570/1996**, che, pur se relativo ai parametri presuntivi di ricavi e compensi, ha fornito alcuni riferimenti normativi affinché potesse scattare la **rettifica reddituale**: e, tra tali parametri spicca quello dell'**esistenza di compensi non contabilizzati** che superino però **almeno il 10%** delle spese di lavoro contabilizzate nello stesso periodo. In qualche modo, pare di poter ritenere che la percentuale fissata nel richiamato decreto possa costituire quanto meno un utile **punto di riferimento**.

La questione era già stata affrontata più volte dalla Cassazione.

Nella [sentenza 24250/2016](#), la Corte aveva affermato in modo assai lapidario che la presenza di **tre dipendenti irregolari** costituisce elemento sufficiente a far scattare l'accertamento induttivo del reddito di impresa.

Molto interessante è poi la sentenza della [Cassazione 20675/2014](#), nella quale viene confermata la legittimità di un accertamento **analitico-induttivo** – e dunque non un induttivo puro –, in presenza della prova della **elargizione di retribuzioni in nero**; nella specie, l'Ufficio aveva presunto ricavi pari ai costi neri, maggiorati però di una percentuale pari al 2% dei compensi elargiti. La Corte afferma che nel caso di specie **non è stato violato il divieto di trarre presunzioni da presunzioni**, poiché la presunzione dell'esistenza di maggiori ricavi è stata tratta dal rinvenimento di documenti *extra-contabili* nel corso della verifica fiscale.

Quest'ultima affermazione era peraltro già stata resa nella precedente sentenza **Cassazione 2593/2011**, nella quale i Giudici avevano precisato che, in tanto può parlarsi del divieto di trarre presunzioni da presunzioni, in quanto vengano in concreto desunte **presunzioni semplici** sulla scorta di presunzioni semplici; mentre, laddove il fatto ignoto – ricavo – è desunto da un fatto noto, il contribuente non può lagnarsi dell'operato dell'Ufficio.

La sentenza da ultimo citata è particolarmente interessante, poiché dalla stessa emerge che l'Ufficio, al fine di **quantificare i ricavi asseritamente omessi**, aveva assunto parametri che tenevano nel dovuto conto della **qualifica e delle mansioni del lavoratore**.

Emerge dunque un approccio tendenzialmente prudente da parte dell'Agenzia delle Entrate. Il che non può che essere letto positivamente, dovendosi ritenere **inaccettabile l'applicazione di moltiplicatori irragionevoli ed acritici**, che di certo non favoriscono approcci di *compliance*.

OneDay Master

APPELLO E REVOCAZIONE NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: NORMATIVA E PRESUPPOSTI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Obbligo tassativo di iscrizione INPS per fruire della PPC

di **Luigi Scappini**

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 10542 del 28 aprile 2017](#) ricorda come, per evidenti motivi di equità, ai fini della fruizione dell'agevolazione cd. **piccola proprietà contadina (PPC)** da parte di una **società** (nel caso di specie una Sas), il **socio** o **amministratore** IAP, a mezzo del quale la società riveste la qualifica di società IAP, deve **obbligatoriamente** essere iscritto alla **previdenza agricola**.

I Supremi giudici evidenziano come, se così non fosse, si verrebbe a determinare un **differente trattamento** tra la **fattispecie individuale**, ove tale requisito viene espressamente previsto dall'[articolo 1, comma 4, D.Lgs. 99/2004](#), ai sensi del quale *"All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto"* e **quella societaria** a cui, parimenti, viene concesso l'accesso all'agevolazione in oggetto.

In particolare, tale agevolazione compete per effetto della **sostanziale equiparazione** delle società agricole al singolo imprenditore agricolo professionale.

Si ricorda come **società agricola** è quella, sia essa di persone, di capitali o cooperativa, che risponda ai requisiti richiesti dall'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#) e che quindi abbia l'indicazione di **società agricola**, alternativamente nella **ragione sociale** o nella **denominazione sociale** e che, inoltre, abbia quale **oggetto** sociale l'esercizio **esclusivo** delle attività di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#).

Ebbene, tali forme societarie, nel momento in cui abbiano, nella loro compagine societaria rispettivamente:

- nel caso di **società di persone** almeno un **socio IAP** (per le Sas deve essere obbligatoriamente un accomandatario),
- nel caso di **società di capitali** e **cooperative** almeno un **amministratore IAP** (il quale sia anche socio per le società cooperative),

sono **equiparate** allo IAP singolo e, per effetto dell'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 99/2004](#) si vedono *"riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto"*.

In ragione del quadro normativo così ricostruito, è di tutta evidenza, come sottolineato dalla stessa Suprema Corte, che **l'iscrizione previdenziale è richiesta** anche al **socio o amministratore** a mezzo del quale **la società ottiene la qualifica IAP**, infatti, *“Argomentando a contrario, si verrebbe anzi a determinare una differenziazione di trattamento illogica e contrastante con la ratio legis; nel senso che le (normalmente consistenti) realtà imprenditoriali agricole costituite dalle società IAP, sarebbero ammesse alle agevolazioni diversamente dalla persona fisica IAP, quand'anche il socio che ne qualifica il connotato non sia iscritto alla gestione previdenziale separata per l'agricoltura”*.

Preso atto dell'obbligo di iscrizione previdenziale alla gestione agricola per poter fruire delle agevolazioni in materia di imposizione indiretta e creditizie, la **domanda** che bisogna porsi è, se, ai fini del **riconoscimento** della **qualifica** di IAP, tale **iscrizione** alla gestione agricola sia **obbligatoria o meno**.

Il tenore letterale dell'[articolo 1, comma 5-bis, D.Lgs. 99/2004](#) deporrebbe per una risposta **affermativa, tuttavia**, non si può non prendere in considerazione l'intercalare del precedente **comma 4**, ai sensi del quale è previsto che le **agevolazioni** sono **riconosciute** allo IAP **se iscritto** nella gestione previdenziale ed assistenziale.

Una possibile **chiave di lettura** potrebbe essere quella per cui, fermo restando l'**obbligo** di **iscrizione** previdenziale per l'imprenditore, **nel momento** in cui essa avvenga alla gestione **agricola**, vengono **riconosciute** le **agevolazioni** tipiche di quel settore.

L'ipotesi di un **imprenditore** non iscritto alla previdenza agricola, seppur limitata, ben può manifestarsi, soprattutto nei caso in cui l'esercizio dell'attività avvenga in quei terreni ricadenti nelle **zone svantaggiate** di cui all'[articolo 17 del Regolamento 1257/1999/CE](#), per le quali è previsto l'abbattimento dei requisiti temporali e reddituali.

Ecco che allora, ben potrebbe verificarsi l'ipotesi di un soggetto che, ritraendo solamente il 25% del proprio reddito complessivo dall'attività agricola, opti per **l'iscrizione ad altra gestione previdenziale**.

Del resto, lo stesso [articolo 1, D.Lgs. 99/2004](#), al comma 2 prevede che *“Le regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti di cui al comma 1. È fatta salva la facoltà dell'Istituto nazionale di previdenza sociale (INPS) di svolgere, ai fini previdenziali, le **verifiche** ritenute necessarie ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 476.”*.

In tal senso **depongono** anche i ripetuti rimandi all'iscrizione alla **gestione previdenziale** agricola dello IAP per poter accedere alle agevolazioni riconosciute al mondo dell'agricoltura, quali ad esempio l'esenzione **Imu** e, da ultimo, quella **Irpef** per il **triennio 2017-2019**.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DELL'AZIENDA VITIVINICOLA E LE FORME DI SVILUPPO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

Atti impositivi autonomamente impugnabili

di **Dottryna**



Per la proposizione del ricorso tributario è fondamentale individuare gli atti impositivi autonomamente impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia in esame, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione “*Contenzioso*”, la relativa *Scheda di studio*.

Il presente contributo individua nel dettaglio gli atti impositivi autonomamente impugnabili e i relativi vizi che possono essere fatti valere in giudizio.

L'elencazione degli atti che possono essere oggetto di **autonoma impugnazione** dinanzi alle Commissioni tributarie è contenuta nell'[articolo 19, comma 1 del D.Lgs. 546/1992](#).

In particolare, la norma in esame stabilisce che il **ricorso tributario** può essere proposto avverso i seguenti atti:

- **avviso di accertamento** del tributo;
- **avviso di liquidazione** del tributo;
- **atto di irrogazione delle sanzioni**;
- **ruolo e cartella di pagamento**;
- **avviso di mora**;
- **iscrizione di ipoteca** sugli immobili ex [articolo 77 D.P.R. 602/1973](#);
- **fermo di beni mobili registrati** ex [articolo 86 D.P.R. 602/1973](#);
- **atto catastale**;
- **rifiuto espresso o tacito** della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- **diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata** di rapporti tributari;
- **ogni altro atto** per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Diversamente dall'orientamento giurisprudenziale precedente, secondo le pronunce **più recenti**

il citato elenco **non ha carattere tassativo**, dovendo essere, invece, **interpretato estensivamente**.

Ad ogni modo gli atti indicati nell'[articolo 19](#) possono essere impugnati **solo per vizi propri, salvo l'irregolarità della notifica**.

Difatti, in quest'ultimo caso, gli stessi saranno impugnabili **unitamente** all'ultimo atto notificato e sarà possibile eccepire anche i vizi contenuti nell'atto precedente.

Spostando l'analisi sui **vizi** dai quali può essere afflitto l'atto impositivo, si ricorda che gli stessi possono essere distinti in due diverse tipologie:

- **vizi di merito** (o sostanziali), i quali attengono alla **fondatezza della pretesa** e, in caso di annullamento dell'atto, precludono la notifica di un nuovo atto;
- **vizi di legittimità** (o formali), i quali attengono alla **forma dell'atto** e, in caso di annullamento dell'atto, non precludono la notifica di un nuovo atto, se l'Amministrazione finanziaria è ancora nei termini.

Con riferimento alla **seconda** delle due tipologie, si ricorda che, ai sensi del comma 2, del citato articolo 19, gli atti impositivi devono necessariamente **indicare**:

- il **termine entro il quale il ricorso deve essere proposto**;
- la **Commissione tributaria competente**;
- le relative **forme per la spedizione del ricorso**.

Nella *Scheda di studio* pubblicata su *Dottryna* sono approfonditi, tra gli altri, i seguenti aspetti:

- [il principio di autonomia degli atti impugnabili](#);
- [l'omessa notifica dell'atto presupposto](#);
- [le specifiche disposizioni in ipotesi di accertamento esecutivo](#);
- [l'impugnazione degli avvisi di mora](#).

OneDay Master

APPELLO E REVOCAZIONE NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: NORMATIVA E PRESUPPOSTI

Scopri le sedi in programmazione >