

**CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO
PROCESSUALE TRIBUTARIO**

IL RICORSO INTRODUTTIVO E IL CONTENUTO

A cura di Avv. Tancredi Marino – Studio DWF

dwfgroup.com



Introduzione



A seguito della notifica di un atto impugnabile, il Contribuente può, entro i termini di decadenza, esercitare la propria tutela presentando ricorso al Giudice territorialmente competente.

Individuazione del giudice competente

Nel momento in cui perviene un atto, il primo snodo interpretativo è l'individuazione del giudice competente.

Tale valutazione non è meramente formale, ma dipende da molti fattori (ad esempio la natura del tributo o il contenuto dell'atto e gli effetti dello stesso).

In particolare il punto centrale è la **distinzione** tra la **giurisdizione tributaria, civile** e, in parte, **amministrativa**.



La giurisdizione tributaria

La giurisprudenza tributaria è esercitata, ai sensi dell'art.1, comma 1, D. Lgs. 546/1992, dalle Corti di Giustizia Tributaria (CGT) di primo e secondo grado.

Il giudizio tributario di legittimità spetta invece alla Corte di Cassazione.



È una giurisdizione

speciale

esclusiva, in quanto costituisce la sola forma di tutela giurisdizionale esperibile in materia di rapporti tributari

generale, in quanto si estende a ogni tipo di questione relativa al rapporto tributario

L'art. 2 del D. Lgs. 546/1992 dispone che rientrano nella giurisdizione tributaria:

- ✓ le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie comunque denominati;
- ✓ le controversie in materia di estimo e catastali;
- ✓ qualsiasi questione da cui dipende la decisione di controversie rientranti nella giurisdizione propria del giudice tributario fuorché le questioni attinenti alla querela di falso e allo stato o alla capacità (diversa dalla capacità di stare in giudizio) delle persone.


I principali tributi di competenza delle Corti di Giustizia Tributaria sono l'IRPEF, l'IRES, l'IVA, l'IRAP, IMU, TARI, Tasi, accese e i dazi doganali

Il rapporto con la giurisdizione ordinaria

In relazione a determinate fattispecie possono sorgere dei problemi relativi al riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario.

Infatti, le controversie riguardanti gli **atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e dell'avviso** di cui all'art. 50 DPR 602/1973, **rimangono escluse dalla giurisdizione tributaria** (art. 2 comma 1, del D. Lgs. n. 546/1992)

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite (Cass. S.U., 14.4.2020, n. 7822) ha individuato il **discrimen** tra giurisdizione tributaria e ordinaria:



Al giudice tributario spetta la cognizione su questioni attinenti alla cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumono verificati fino alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento o fino al momento dell'atto esecutivo

Al giudice ordinario spetta la cognizione sulle controversie attinenti agli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, dell'intimazione di pagamento e dell'avviso di mora.



Rientrano nella **giurisdizione ordinaria**
anche le controversie:

- in materia di canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche;
- di tariffa integrale ambientata (TIA2);
 - di rivalsa IV;
- di atti prodromici e istruttori e del risarcimento dei danni.

Il rapporto con la giurisdizione amministrativa

Il riparto giurisdizionale tra giudici amministrativi e tributari si fonda sugli **effetti dell'atto** e non sulla sua natura.

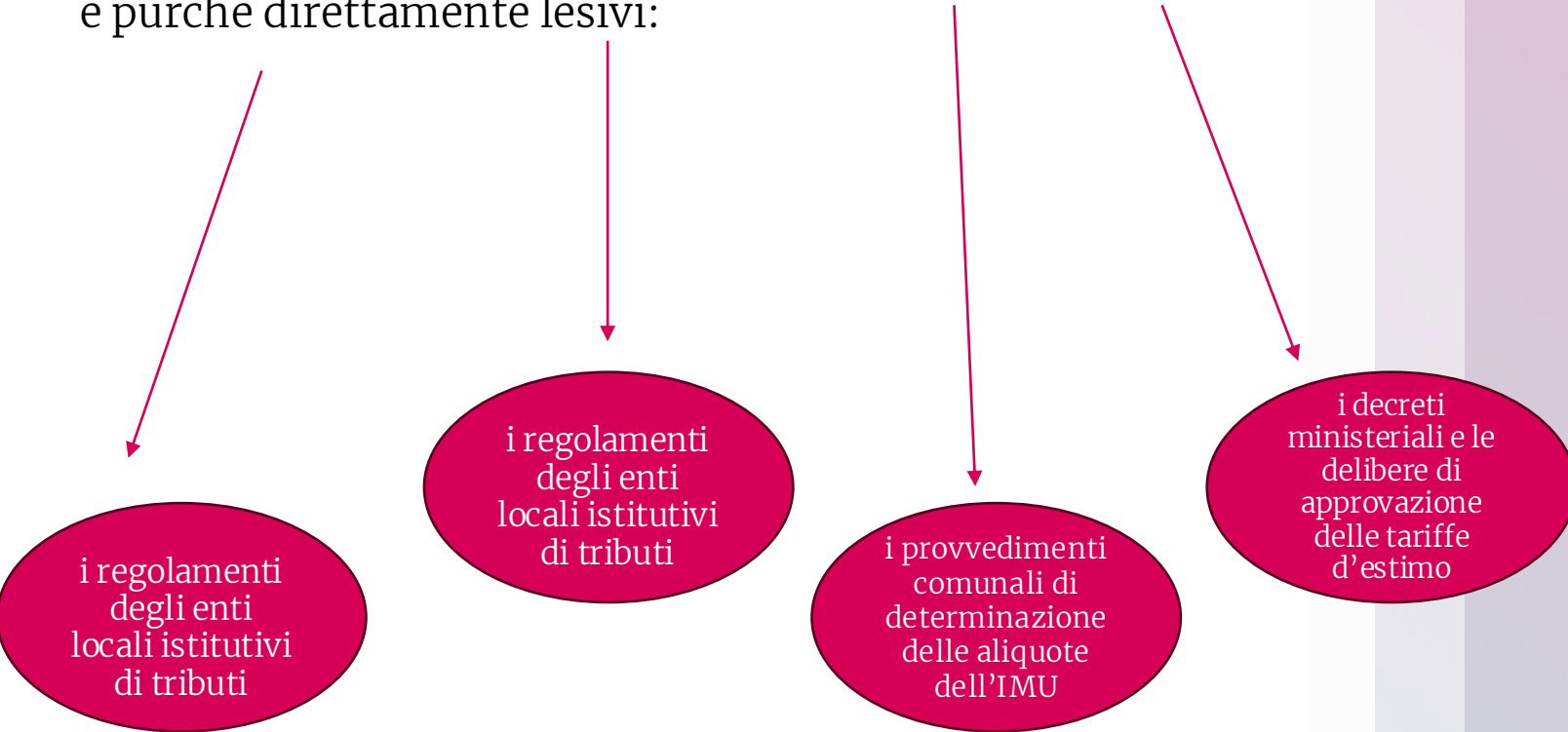
L'art. 7, comma 5, del D. Lgs. 546/1992 individua la competenza del giudice amministrativo



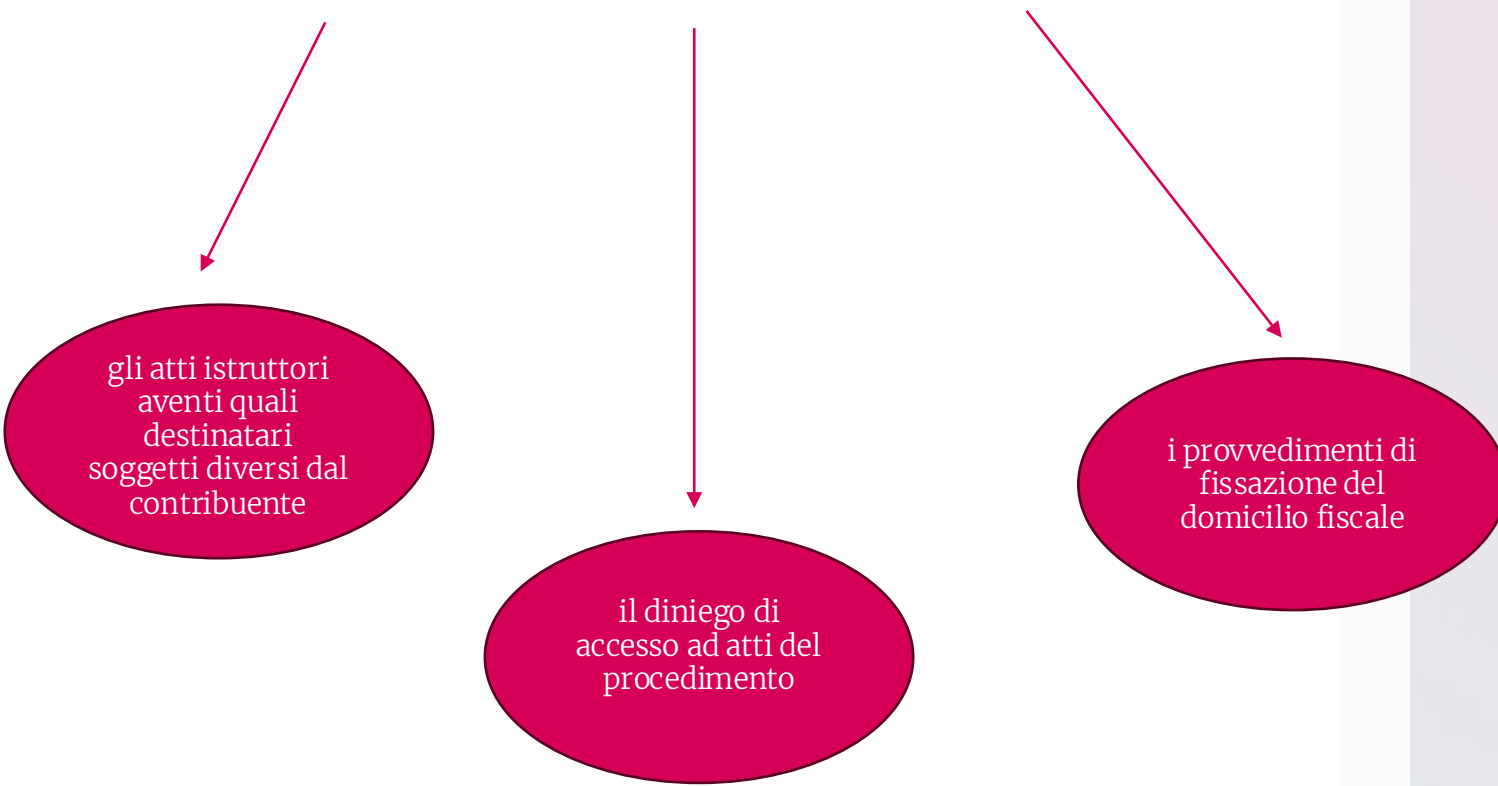
gli atti amministrativi generali e i regolamenti possono essere impugnati davanti al giudice amministrativo anche nel caso in cui contengano norme tributarie

Per tali atti e regolamenti si può fare ricorso al giudice tributario solo per chiederne la disapplicazione deducendone l'illegittimità come questione pregiudiziale.

Sono impugnabili dinanzi alla giurisdizione amministrativa in quanto riguardanti interessi legittimi e purché direttamente lesivi:



Davanti al giudice amministrativo possono altresì essere impugnati gli atti tributari individuali non impugnabili dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria





Il ricorso tributario

Il ricorso tributario è lo strumento usato dal contribuente per impugnare un atto impositivo o una decisione dell' Agenzia delle Entrate che ritiene lesivo dei propri diritti.

Ricorso e reclamo: abrogazione



- L'art. 2 co. 3 del DLgs. 30 dicembre 2023 n. 220 ha abrogato l'art. 17-bis del DLgs. 546/92 dal 4 gennaio 2024.
- Per il sistema antecedente, si seguivano, nella fase introduttiva, due procedure distinte a seconda del valore dell'atto

Ricorso e reclamo: abrogazione

Dunque per i ricorsi notificati al resistente fino al 3 gennaio 2024, se:

1. **Il valore della causa era inferiore o uguale a € 50.000** → il ricorso aveva in automatico effetto di reclamo. In questo caso, le parti, dopo la notifica, avevano novanta giorni per stipulare l'eventuale mediazione, decorsi i quali scattava il termine di trenta giorni per il deposito (art. 17-bis del DLgs. 546/92).
2. **Se il valore della causa era superiore a € 50.000** → il ricorso veniva notificato all'Ufficio competente e non vi era una pregiudiziale finalizzata all'eventuale mediazione.

[dwfgroup.com](https://www.dwfgroup.com)



Ricorso introduttivo

L'art. 18 co. 1 del DLgs. 546/92 sancisce che "*il processo è introdotto con ricorso alla corte di giustizia tributaria di primo grado*", ed è proposto avverso uno degli **atti impugnabili elencati dall'art. 19 del DLgs. 546/92**, a pena di decadenza **entro 60 giorni dalla loro notifica**.



Quali sono gli atti impugnabili?

Ai sensi dell'art. 19 D.lgs. 546/1992, rubricato: *“Atti impugnabili e oggetto del ricorso”*, sono impugnabili:

- a) *l'avviso di accertamento del tributo,*
- b) *l'avviso di liquidazione del tributo,*
- c) *il provvedimento che irroga le sanzioni,*
- d) *il ruolo e la cartella di pagamento,*
- e) *l'avviso di mora,*
- e-bis) *l'iscrizione di ipoteca sugli immobili,*
- e-ter) *il fermo di beni mobili registrati,*
- f) *gli atti relativi alle operazioni catastali,*
- g) *il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti,*
- g-bis) *il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela «obbligatoria»,*
- g-ter) *il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela «facoltativa»,*
- h) *il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari,*
- h-bis) *la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE,*
- i) *ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.*



Quali sono gli atti impugnabili?

L'art. 19, comma 2, D.lgs. 546/1992, stabilisce che «2. Gli atti espressi di cui al comma 1 **devono contenere l'indicazione del termine** entro il quale il ricorso deve essere proposto e della **corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado competente**, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.»

Tuttavia l'omessa o incompleta indicazione non determina l'illegittimità dell'atto ma una semplice irregolarità (Cass., 1 luglio 2004, n. 12070)

Quali sono gli atti impugnabili?

L'art. 19 co. 3 del DLgs. 546/92 sancisce che *«ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri»*.

Ad esempio, il contribuente non può, in sede di ricorso contro la cartella di pagamento, sollevare vizi relativi al precedente avviso di accertamento non esecutivo, proprio in virtù dell'autonomia degli atti impositivi (Cass. 12.12.2024 n. 32085, Cass. 21.11.2023 n. 32213, Cass. 18.11.2022 n. 34007).

Quali sono gli atti impugnabili?

Tuttavia, qualora l'atto presupposto non sia stato precedentemente notificato, e venga invece portato a conoscenza del destinatario con un atto successivo (ad esempio una cartella di pagamento), l'atto non notificato può essere cumulativamente impugnato in occasione del ricorso contro l'atto conseguente che sia stato, invece, ritualmente notificato.

Quali sono gli atti impugnabili?

La giurisprudenza ha da sempre ritenuto che «l'elenco degli atti autonomamente impugnabili, contenuto nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, è suscettibile di essere integrato con la indicazione di ulteriori atti emessi dalla Amministrazione finanziaria, espressamente considerati tali da specifiche norme di legge (art. 19, comma 1, lett. 1, del decreto legislativo citato), ha precisato che la tassatività dell'elenco, deve intendersi riferita non a singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alla individuazione di "categorie" di atti considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti (tra cui predomina la categoria degli atti di natura impositiva), con la conseguenza che non è impedito all'interprete – mediante la qualificazione giuridica dell'atto in concreto impugnato, da compiere in relazione agli elementi funzionali ed agli effetti prodotti – di ricondurre ad una delle predette categorie anche atti "atipici" od individuati con "nomen juris" diversi da quelli indicati nell'elenco». (Cass. 20051/2023)

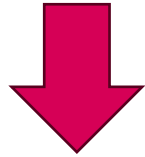
Atti impugnabili e superbonus

In materia di Superbonus è sorto il problema di stabilire quali atti siano effettivamente impugnabili quando viene revocato il credito, con il rischio che il contribuente si trovi privato delle proprie garanzie.



Atti impugnabili e superbonus

Il provvedimento con cui l'Agenzia delle Entrate comunica l'annullamento definitivo della comunicazione di opzione per sconto in fattura o cessione del credito ex art. 121 D.L. 34/2020 non è incluso tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. 546/1992.



La giurisprudenza di merito ha tuttavia ammesso l'impugnabilità di tale atto in quanto l'annullamento incide su una modalità essenziale di fruizione dell'agevolazione (*ex multis*: sentenza della CTG di Trieste, 81/2023)



Termine (artt. 17 bis e 21 D.lgs. 546/1992)

L'impugnazione proposta avverso l'atto impositivo deve avvenire «*a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato*» (art. 21 del DLgs. 546/92).

In caso di **impugnazione del silenzio rifiuto** (mancata risposta entro 90 giorni) sull'istanza di autotutela obbligatoria e sull'istanza di rimborso, il contribuente può proporre ricorso **entro** il termine di prescrizione di **10 anni** dalla formazione del silenzio rifiuto.

Modalità di Calcolo dei Termini



- ✓ Il termine decorre dal giorno successivo alla notifica.
- ✓ I termini sono perentori, quindi il ricorso presentato anche un giorno dopo è inammissibile.
- ✓ I giorni festivi non interrompono il termine, ma se il termine scade in giorno festivo, si intende prorogato al primo giorno utile successivo.

Prolungamento del termine



Il termine per impugnare:

- ✓ È sospeso per 31 giorni nel periodo feriale (1-31 agosto);
- ✓ È sospeso se il contribuente presenta istanza di accertamento con adesione (art. 6 D.lgs. 218/1997).

In particolare:

- a) a seguito di atto proceduto da comunicazione dello schema d'atto, il termine è sospeso per 30 giorni;
- b) a seguito di atto **non** proceduto da comunicazione dello schema d'atto, il termine è sospeso per 90 giorni.

Tale sospensione si può cumulare con quella feriale.

dwfgroup.com

Giudice competente: competenza per territorio

Nel processo tributario per ripartire la competenza tra i vari organi della giurisdizione ed individuare la Corte competente si usa il criterio della cosiddetta competenza per territorio (art 4 D.Lgs 546/92).

La competenza delle Corti tributarie è **inderogabile**.

Le Corti tributarie di primo grado sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle Entrate, delle Dogane e del Demanio, degli enti locali degli Agenti della riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione, che corrisponde al territorio della provincia in cui sono situate.

In caso di ricorso avverso il rifiuto tacito al rimborso, rileva l'ufficio che non ha emanato il provvedimento richiesto dal contribuente.



Competenza per territorio

Sono competenti per le decisioni avverso le decisioni delle Corti tributarie di primo grado che hanno sede nella loro circoscrizione, vale a dire nella Regione nel cui capoluogo è istituita la relativa **Corte di secondo grado**. Pertanto a tale Corte tributaria di secondo grado deve essere proposta l'impugnazione avverso la decisione della Corte tributaria di primo grado che ha dichiarato la propria incompetenza, ritenendo competente una Corte tributaria di primo grado situata in una diversa regione.

Le predette regole di competenza per territorio si determinano con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della domanda e non hanno rilevanza rispetto ad esse i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo, trovando applicazione quanto previsto dall'art 5 c.p.c.

L'indicazione nel ricorso di un giudice diverso non modifica la competenza, né l'incompetenza del giudice adito incide sull'ammissibilità del ricorso che è comunque da ritenersi ammissibile.

Ricorso alla CGT di primo grado

Il ricorso è l'atto con il quale il contribuente introduce il giudizio innanzi alla CGT di 1°.

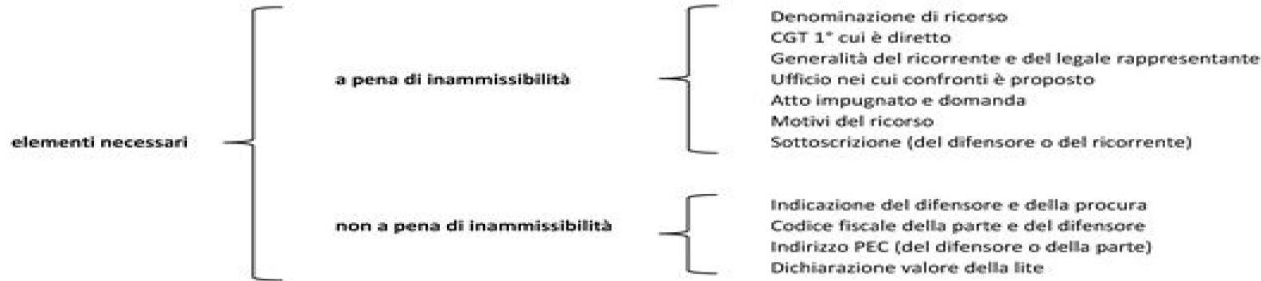
In breve, il contribuente deve predisporre l'atto del ricorso il cui contenuto è, per gli elementi essenziali, predeterminato per legge (art. 18 D.lgs. 546/1992)



Ricorso alla CGT di primo grado: contenuto



Il ricorso deve essere redatto, come tutti gli atti del processo, in lingua italiana (salvi i casi in cui è ammesso il bilinguismo, art. 122 c.p.p.) e deve contenere i seguenti elementi:



Ricorso alla CGT di primo grado: elementi necessari a pena di inammissibilità



1. Denominazione di ricorso.

L'atto introduttivo diverso dal ricorso, come la citazione, è inammissibile, ma può sanarsi se raggiunge lo scopo previsto dalla legge e contiene tutti gli elementi essenziali (Cass. 14 maggio 1983 n. 3319; Cass. 5 giugno 1981 n. 3640).

2. La Corte tributaria cui è diretto (art. 18 c. 2 lett. a D.Lgs. 546/92).

Il ricorso deve essere indirizzato alla CGT 1° territorialmente competente sulla base del luogo ove ha sede l'ente impositore.

La CGT, nelle controversie di valore inferiore a euro 3.000, decide in composizione monocratica piuttosto che collegiale (art. 4 bis D.Lgs. 546/92 e art. 6 D.Lgs. 545/92) e può quindi essere indicato nel ricorso l'eventuale composizione monocratica.

Ricorso alla CGT di primo grado: elementi necessari a pena di inammissibilità

3. Generalità del ricorrente, del codice fiscale e dell'indirizzo pec

- Per le **persone fisiche**: nome, cognome e residenza (o domicilio eletto). Se ricorre **un rappresentante** (per tutela, curatela ecc.) o **un procuratore**, vanno specificate le loro generalità e, in quest'ultimo caso, anche **gli estremi della procura**.
- Per le **persone giuridiche o altri enti**: denominazione o ragione sociale, sede, nonché **dati identificativi e carica sociale** del legale rappresentante. Se l'ente non ha sede nello Stato, vanno indicati i **dati del rappresentante legale** in Italia.
- Per il **fallimento e per il concordato preventivo**: nel primo caso vanno specificati i **dati del curatore** e l'**autorizzazione del giudice delegato**; per il secondo caso, i **dati dell'amministrazione autorizzata**.



Ricorso alla CGT di primo grado: elementi necessari a pena di inammissibilità

3. Generalità del ricorrente, del codice fiscale e dell'indirizzo pec

- Devono essere indicati anche il codice fiscale del contribuente e del rappresentante in giudizio e l'indirizzo pec ma l'omessa indicazione non comporta l'inammissibilità del ricorso, determinando però l'aumento del contributo unificato.
- In ogni caso, l'**inammissibilità** scatta solo se l'omissione o l'assoluta incertezza di questi elementi **impedisce di identificare il contribuente**. Se la CGT rileva vizi di **rappresentanza o autorizzazione**:
assegna un termine perentorio per sanarli.
Se la regolarizzazione avviene in tempo, **la sanatoria ha effetto retroattivo dalla notificazione iniziale** (art. 182 c.p.c.).

Ricorso alla CGT di primo grado: elementi necessari a pena di inammissibilità



4 Ufficio nei cui confronti è proposto il ricorso

- È importante che dal ricorso si possa identificare la parte resistente a cui l'atto è notificato.
- L'omissione o l'assoluta incertezza vanno valutate considerando **il contenuto complessivo del ricorso** (Circ. Min. 23 aprile 1996 n. 98/E) e comportano l'inammissibilità **soltanto se è impossibile individuare la parte resistente**.
- È diverso il caso in cui **il ricorso è notificato a un ufficio diverso da quello che ha emanato l'atto**: in questo caso l'inammissibilità è immediata e l'atto impugnato diventa definitivo. Nel caso in cui l'organo è correttamente individuato dal ricorrente, l'errore non comporta l'inammissibilità. In questo caso, è onere dell'Ufficio ricevente **trasmettere l'atto a quello competente** (Cass. 1° marzo 2022 n. 6750; Cass. 4 dicembre 2020 n. 27820; Cass. 17 febbraio 2010 n. 3728; Cass. 14 marzo 2007 n. 5951; Cass. 15 dicembre 2004 n. 23349)

Ricorso alla CGT di primo grado: elementi necessari a pena di inammissibilità

5. Atto impugnato e oggetto della domanda

È onere del contribuente **indicare con precisione l'atto impugnato**, specificandone:

- Ente emanante,
- Numero e protocollo,
- Oggetto,
- Data di emissione e di notifica.

Se si contesta il merito di una **cartella di pagamento**, occorre indicare anche il ruolo a essa correlato.

È fondamentale poi **specificare l'oggetto della domanda**, ovvero la decisione che si chiede alla Corte di Giustizia Tributaria (ad es.: l'annullamento totale o parziale, o la condanna al rimborso). Questo perché la Corte **non può pronunciarsi oltre quanto richiesto dal ricorrente** (art. 112 c.p.c.).

Ricorso alla CGT di primo grado: Esempio intestazione

ON. CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA
DI PRIMO GRADO DI [.]

Ricorso

Per la società [.] , Partita Iva [.] , avente sede legale in [.] , nella persona del suo legale rappresentate *pro tempore* , [.] , nato a [.] il [.] (C.F. [.]) , rappresentata e difesa nel presente giudizio , giusta procura allegata al presente atto , dall'Avv. [.] del foro di [.] (C.F. [.] – pec: [.]) presso il cui Studio , sito in [.] , è elettivamente domiciliata ,

ricorrente ,

contro

Agenzia delle Entrate [.] , Via [.] – pec: [.] – in persona del Direttore *pro tempore*

resistente ,

Avverso/per l'annullamento

L'atto [.] , notificato da [.] il [.] .

dwfgroup.com

