tf

tribuna finanziaria

n. 2
marzo/aprile
2023

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:

PRIMO PIANO

Il Giudizio Tributario in composizione monocratica alla luce della L. 130/2022 e delle modifiche introdotte dal D. L. 13/2023

IN QUESTO NUMERO:

- La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio
- Valido l'accertamento parziale basato su prove presuntive
- Le sanzioni tributarie devono essere commisurate alla gravità del comportamento
- La confisca di valore e i reati tributari: il divieto di applicazione retroattiva dell'art. 578 - bis c.p.p.
- Finalmente spetta anche ai giudici disciplinare dettagliatamente i percorsi di affido etero - familiare!
- Rito semplificato dal giudice di pace: la prima interpretazione

...e molto altro!

Poste Italiane s.p.a. - Euro 20,00 - Registrazione al Tribunale di Milano N. 388 del 02/07/1994 - N°2/2023 marzo/aprile
Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs. 196/03 sul sito www.informativa196.it

CYBER SECURITY, PROMOZIONE INTERNAZIONALE E SICUREZZA DELLE IMPRESE

CYBER SECURITY: UN TEMA CHIAVE PER LA SICUREZZA DELLE IMPRESE e della Pubblica Amministrazione

Direttore Responsabile
Cav. Franco Antonio Pinardi

Direttore Editoriale
Giuseppe Pasero

Comitato di redazione
Alessandro Arrighi, Domenico Caputo, Franco Antonio Pinardi, Maurangelo Rana, Dario Rivolta

Segreteria di redazione e revisione testi
Marica Pinardi, Panainte Raluca

Comitato tecnico-scientifico
Amedeo Luciano, Armosino Maria Teresa, Arrighi Alessandro, Barbera Francesca, Baresi Virgilio, Bellotti Alberto, Butera Guido, Busetto Bruno, Campanaro Alessandro, Canfora Giovanni, Caputo Domenico, Ciarlitto Grazia, De Tilla Maurizio, De Vito Angelo, Fiore Francesco, Furia Enrico, Gallo Graziano, Gargani Giuseppe, Gasparro Giulio, Germi Carlo, Giambrone Filippo Luigi, Paolo Giordani, Guazzone Franco, La Spina Emilia Maria, Leo Maurizio, Maruggj Gregorio, Marchioni Giuseppe, Mariano Marco, Marongiu Gianni, Marzano Antonio, Molgora Daniele,Messina Gabriele, Pasero Giuseppe, Pinardi Franco Antonio, Maurangelo Rana, Aurora Renga, Rivolta Dario, Rustichelli Roberto, Scotti Vincenzo, Giancarlo Senese, Simonazzi Roberto, Trincanato Stefania, Villani Maurizio,Vingiani Luigi, Zarri Massimiliano

Hanno collaborato a questo numero
Franco Antonio Pinardi, Maurizio Villani, Maurizio Leo, Antonella Villani, Alessandro Villani, Federica Attanasi, Lucia Morciano, Ludovica Loprieno, Marta Zizzari

Autori e fonti diverse:
www.retidigiustizia.it - Carmela Patrizia Spadaro - www.lagiustiziapertutti.it - Paolo Florio - www.opinione.it - Lucia Maria Blasi - www.fiscoetasse.com - www.altalex.com - Di Simone Mariani - www.laleggepertutti.it - Angelo Greco - www.mondofuoristrada.it - Mario Pompe - www.studiocataldi.it - Autore Annamaria Villafrate

Internet realizer
Soluzioni & Servizi Srl
www.soluzioni-e-servizi.it - info@soluzioni-e-servizi.it

Tribuna finanziaria
www.tribunafinaziaria.it - redazione@tribunafinanziaria.it
www.cugit.it - www.magistraturatributaria.it

Impaginazione grafica e fotocomposizione:
Cralnetwork srl
Viale Brianza, 80 - 20093 Cologno Monzese (MI)

Stampa:
Stampa Grafica Tornaghi srls
Via Cascina Crivella, 18 - 20090 Vimodrone (MI)

Editore
Soluzioni & Servizi Srl
Via G. Ripamonti, 66 - 20141 Milano
Tel. 3519601822 - Fax 0248464213
info@soluzioni-e-servizi.it

Abbonamenti - Pubblicità nazionale
Soluzioni & Servizi Srl
Via G. Ripamonti, 66 - 20141 Milano
Tel. 3519601822 - Fax 0248464213
info@soluzioni-e-servizi.it

Chiuso in stampa 20 aprile 2023
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno LX - Numero 2/2023

Abbonamento semplice 120,00 € + iva
Sostenitore 200,00 € + iva
Benemerito 300,00 € + iva

Sommario n. 2/2023

FISCO / Tributi

- 730 sbagliato, che fare se è colpa del commercialista? Come tutelarsi 4
- Detrazione ai familiari o cessione jolly a privati: i rimedi (limitati) contro il blocco 5
- Gli istituti di «tregua fiscale» applicabili dagli enti locali 6
- L'indennità per risarcimento riconosciuta dal giudice del lavoro è soggetta a tassazione 8
- La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio" 9
- Prelievi e versamenti non giustificati sul conto corrente: la corretta interpretazione dell'art.32, CO.1, D.P.R.600/1973 fornita dalla Corte Costituzionale 18
- Valido l'accertamento parziale basato su prove presuntive 22
- Servizi tramite social network: va individuato l'effettivo gestore 24
- Riscossione: chiarimenti Mef sulla trasmissione delle Deliberazioni in materia di "definizione agevolata" e di opposizione allo "stralcio" 28
- Motivazione per relationem, cartella di pagamento valida 29

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- Le sanzioni tributarie devono essere commisurate alla gravità del comportamento 31
- Definizione agevolata delle controversie tributarie Estinzione del processo – Attenzione alla trappola 36
- Il Giudizio Tributario in composizione monocratica alla luce della L. 130/2022 e delle modifiche introdotte dal D. L. 13/2023 37
- La confisca di valore e i reati tributari: il divieto di applicazione retroattiva dell'art. 578 - bis c.p.p. 41
- La" nuova era" dell'onere probatorio nel Processo Tributario 47
- L'evoluzione dell'onere della prova nel Processo Tributario 51
- Giustizia Tributaria: fino a 5mila euro la competenza del Giudice Monocratico 59

GIUSTIZIA CIVILE / Processo di pace

- Al via la riforma civile ma i depositi telematici non partono per tutti 60
- Alla vigilia della entrata in vigore della riforma del processo civile magistrati e avvocati lanciano l'allarme 62
- Finalmente spetta anche ai giudici disciplinare dettagliatamente i percorsi di affido etero - familiare! 63
- Novità sul Codice della strada: alcune multe non si dovranno più pagare 65
- Violazione codice della strada: no allo stato di necessità senza un effettivo pericolo 66
- Autovelox, "in Italia non ci sono strumenti omologati": cosa fare se ricevete multe per eccesso di velocità 68
- Rito semplificato dal Giudice di Pace: la prima interpretazione 71

Lo Spigolatore

- Elisabetta Gonzaga ed il viaggio avventuroso per sposarsi..... 72

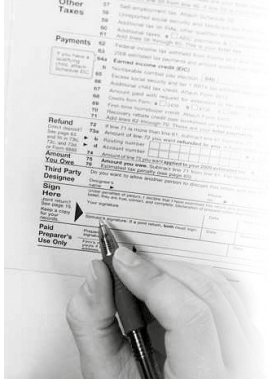
Seguici sulle nostre pagine Facebook:
www.facebook.com/cugit
www.facebook.com/giudicidipace
www.facebook.com/tribunafinanziaria
….e ricorda: chi non comunica non esiste!

www.tribunafinanziaria.it

Iscriviti alle nostre Confederazioni dei Giudici Tributari e dei Giudici di Pace, partecipa così attivamente alla vita della giustizia tributaria e di pace per dare al Paese e ai cittadini tutti leggi migliori, maggiori garanzie, certezza del dirittto e delle libertà Costituzionali.
www.cugit.it - www.giustiziadipace.it

IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

Organo Ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T.; della Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P; del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport – TAILS e del Nuovo Sindacato Carabinieri NSC. Periodico di informazione economico, fiscale, giuridico-tributaria e di prassi amministrativa, edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. Unione del Personale Finanziario in Europa, che rappresenta 40 sindacati operanti in 17 Paesi Europei in rappresentanza di oltre 450.000 dipendenti delle rispettive Amministrazioni fiscali e doganali; con l'egida dell'Associazione Nazionale per l'assistenza dei Finanziari e Pubblici Dipendenti dello Stato e Parastato A.N.A.F.I



730 sbagliato, che fare se è colpa del commercialista? Come tutelarsi

Il 730 per i lavoratori è un documento obbligatorio, redatto spesso dal commercialista. Ma cosa fare se è sbagliato? Come tutelarsi.

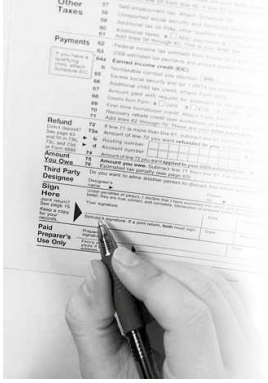
Il modello 730 è il documento che si utilizza per **dichiarare ciò che si guadagna ogni anno al fisco, quindi allo stato**. Da questo documento si ricavano informazioni molto importanti sul lavoro, sui redditi che si ricevono durante l'anno, le tasse e i contributi pagati allo stato.
Queste somme vengono versate dai datori di lavoro allo stato, per cui il lavoratore dipendente deve occuparsi solamente di **presentare correttamente il proprio modello 730**. Anche i lavoratori autonomi presentano un documento similare, il Modello Redditi, una volta all'anno.

I lavoratori possono **chiedere il supporto del commercialista**, dell'azienda o uno di fiducia, per comunicare questi dati. Ma cosa succede se questo professionista sbaglia il 730? Ecco le conseguenze, possibili rimedi e come tutelarsi.

730 sbagliato: quando è colpa del commercialista
Da recenti controlli del fisco, in particolare dell'Agenzia delle Entrate, sulle **dichiarazioni dei redditi di lavoratori dipendenti o autonomi**, è emerso che in molti casi il 730 sbagliato comporta una evasione fiscale.
Nello specifico, se il commercialista, con o senza la richiesta diretta del proprio cliente, consegna al fisco un modello 730, o un Modello Redditi, errato, che va ad **abbattere l'effettivo reddito su cui sono calcolate le tasse**, si può parlare di colpa del professionista.
La **colpa tuttavia può anche essere di tipo concorsuale**, ovvero coinvolgere sia il lavoratore che il commercialista, quando l'errore è fatto di comune accordo per evadere le imposte.
In questo caso però si parla di un **errore causato dalla volontà di evadere le tasse**, ovvero il professionista ha dichiarato il falso, in accordo o meno con il lavoratore, affinché le tasse da pagare risultassero minori della realtà.
In questi casi **l'errore è perseguibile anche per l'evasione fiscale**. Il commercialista è tenuto a rispettare la legge nello svolgimento della propria professione, avendo cura nell'invio di dichiarazioni e 730 veritiere che rispecchino la realtà.
La colpa del professionista quindi sussiste anche nel momento in cui un **cliente gli chiede espressamente di modificare i dati** delle dichiarazioni per pagare meno tasse, in quanto il professionista è tenuto a seguire la legge, e non eventuali richieste evasive dei clienti.
Ma cosa accade **se il cliente fornisce al commercialista informazioni sbagliate**? In questo caso è intervenuta l'Agenzia delle Entrate a chiarire i dubbi. Anche in questo caso, secondo la sentenza n.3352 del 3 novembre 2022, della Corte di Giustizia Tributaria, il professionista è considerato colpevole, insieme al cliente.
La colpa non viene attribuita solamente in caso di omissione dei redditi percepiti dal lavoratore, ma anche se il commercialista inserisce crediti inesistenti.

Il lavoratore può tutelarsi in caso di errore del commercialista nel 730
Come stabilisce la legge, la **colpa può essere attribuita al lavoratore e al commercialista**, oppure solamente a quest'ultimo, se si riscontra un errore a suo carico.
Queste situazioni sono sempre particolarmente delicate, e non è sempre semplice sapere con esattezza quale è stato l'errore svolto dal professionista, e soprattutto **se sia stato fatto in buona o cattiva fede**.
Di fatto la legge stabilisce che il **cliente può chiedere un risarcimento per l'eventuale danno** prodotto dal professionista solo se quest'ultimo ha agito in cattiva fede, omettendo di trasmettere ad esempio la dichiarazione dei redditi, o se ha compiuto un errore grave tale per cui il lavoratore si trova in una posizione di debito verso il fisco.
In questi casi quindi il **lavoratore può denunciare l'accaduto**, chiedendo un risarcimento al professionista che non ha agito in buona fede. Diverso è il discorso di un errore fatto non in cattiva fede, ma di tipo casuale.
Anche se il confine talvolta può essere molto labile, per la legge sono responsabili all'invio dei dati corretti entrambi i soggetti, ovvero **sia il lavoratore che il commercialista**.
Per questo motivo il **lavoratore è tenuto a verificare che il professionista invii correttamente** tutte le dichiarazioni al fisco, con informazioni aggiornate. Ad oggi inoltre i lavoratori possono anche utilizzare in modo autonomo il portale online dell'Agenzia delle Entrate per chiarire ogni dubbio sulla propria situazione fiscale.
In casi estremi invece, il **lavoratore può ricorrere alla denuncia per un grave errore**, con dolo, commesso dal professionista, dimostrando che l'errore è da ricondurre solamente al professionista.
In ogni caso si consiglia di mantenere sempre una buona comunicazione e dialogo con il proprio commercialista, con aggiornamenti periodici sulla propria posizione fiscale e contributiva, per evitare l'insorgere di spiacevoli situazioni difficili da risolvere.

Fonte trend-online.com



Detrazione ai familiari o cessione jolly a privati: i rimedi (limitati) contro il blocco

In attesa dei correttivi al decreto legge che ha bloccato le cessioni dei bonus casa (Dl 11/2023), sono pochi i rimedi a disposizione dei contribuenti che non trovano un acquirente per i propri crediti d'imposta. Come emerso nel corso della seconda puntata di «Sportello superbonus», le strade sono essenzialmente due (è ancora disponibile online anche la prima puntata del videoforum).

La prima via – teoricamente percorribile da quasi tutti i contribuenti – è far utilizzare la detrazione a un altro soggetto "titolato". Andando a individuare, in pratica, un'altra persona che ne benefici fin dall'inizio, senza bisogno di alcuna cessione. La prassi consolidata delle Entrate permette di coinvolgere una lunga lista di possibili beneficiari alternativi:

- i proprietari (anche per quote) o titolari della nuda proprietà, i titolari di un diritto reale di godimento come usufrutto, uso, abitazione o superficie;
- i "detentori": inquilini e comodatari (in entrambi i casi, l'Agenzia richiede che il contratto sia registrato al momento di avvio dei lavori, anche se alcune sentenze dei giudici tributari hanno dato ragione a contribuenti che non avevano registrato il comodato e hanno potuto dimostrare con altri elementi probatori che la casa era già concessa in comodato al momento di inizio del cantiere);
- i familiari conviventi, il coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge (circolare 13/E/2013, risposta 1.2), i conviventi di fatto (articolo 1, commi 36 e 37, della legge 76/2016).

I conviventi come beneficiari

I familiari possono essere conviventi sia del possessore, sia del detentore dell'immobile (ad esempio, il coniuge o il figlio dell'inquilino; circolare 28/E/2022).

I "familiari" sono quelli definiti dal Tuir (articolo 5, comma 5): il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. Questi soggetti non hanno bisogno di un contratto di comodato, ma devono attestare con un'autocertificazione di essere conviventi. Anche lo status di convivenza di fatto dev'essere autocertificato, ma può risultare anche dai registri anagrafici dei conviventi di fatto.

La convivenza deve sussistere al momento di avvio dei lavori o – se anteriore – al momento in cui vengono sostenute le prime spese, e può anche interrompersi prima della chiusura del cantiere.

L'immobile oggetto dei lavori non deve per forza essere quello in cui il beneficiario e i suoi familiari convivono. Può anche essere un immobile a disposizione (purché non locato o dato in comodato a terzi; le Entrate ammettono anche che sia un immobile inagibile a seguito di calamità naturali).

Ricordiamo che per il superbonus per le cosiddette "villette" applicabile ai lavori iniziati dal 1° gennaio 2023 richiede – tra gli altri requisiti – che il beneficiario possieda l'immobile sulla base di un diritto reale. Sono perciò esclusi i detentori e, probabilmente, i familiari conviventi (anche se su questo punto mancano ancora istruzioni specifiche).

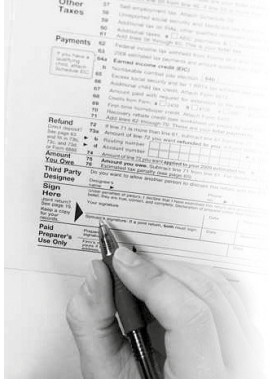
La cessione jolly

La seconda soluzione per superare la mancanza di acquirenti dei crediti d'imposta è sfruttare la prima cessione jolly prevista dalla normativa. Si tratta – chiaramente – di un rimedio praticabile solo da chi non è incappato nel blocco previsto dal Dl 11/2023 (ad esempio, perché ha presentato la Cila entro il 16 febbraio 2023).

In sostanza, si può sempre cedere il credito d'imposta a un qualsiasi soggetto privato: parenti, conoscenti, vicini di casa, imprenditori, società di cui si possiede una quota. Ci sono però alcuni caveat da tener presenti:

- il termine per effettuare questa cessione resta quello generale (al momento, 31 marzo 2023 per le spese 2022 e le rate residue dei crediti d'imposta derivanti da spese 2021 o 2020);
- in queste situazioni, chi cede il credito d'imposta relativo alle spese sostenute nel 2022 deve cederlo per intero, non può limitarsi a trasferire la prima rata;
- l'acquirente potrà usare il credito d'imposta solo in compensazione nel proprio modello F24 oppure potrà cederlo a sua volta. Avendo consumato la prima cessione jolly, però, le cessioni successive potranno avvenire solo in ambiente controllato (verso banche, società dei gruppi bancari o imprese di assicurazione).

Fonte ntplusfisco.ilsole24ore.com
Autore Cristiano Dell'Oste



Gli istituti di «tregua fiscale» applicabili dagli enti locali

La recente modifica alla legge di bilancio 2023 (comma 221-bis dell'articolo 1 della legge 197/2022) apportata dalla legge di conversione del decreto Milleproroghe (Dl 198/2022), ha esteso agli enti territoriali la possibilità di adottare alcuni degli strumenti di «tregua fiscale», in precedenza limitati solo all'Agenzia delle entrate.

Si tratta degli istituti che trovano disciplina nei commi da 206 a 221 della sopra citata legge di bilancio 2023, ossia della conciliazione agevolata delle controversie tributarie (commi 206-212), della rinuncia agevolata delle controversie in Cassazione (commi 213-218) e della regolarizzazione degli omessi/ carenti versamenti delle rate successive alla prima conseguenti all'accertamento con adesione, alla acquiescenza agli avvisi di accertamento ed al reclamo/mediazione e degli importi anche rateali relativi alle conciliazioni giudiziali (commi 219-221).

Il comma 221-bis precisa che ciascun ente territoriale può stabilire l'applicazione di tali istituti alle controversie in cui è parte il medesimo o un suo ente strumentale, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie. La facoltà deve essere esercitata mediante «le forme previste dalla legislazione vigente», ossia, nel caso dei Comuni, con l'adozione di una deliberazione consiliare di natura regolamentare, adottata ai sensi dell'articolo 52 del Dlgs 446/1997. Delibera da approvare entro il 31 marzo prossimo e soggetta al preventivo parere dell'Organo di revisione economico-finanziaria (articolo 239, comma 1, lettera b, punto 7, del Dlgs 267/2000). La norma evidenzia che l'ente territoriale può stabilire l'applicazione dei predetti istituti in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie. Con tale formulazione resta il dubbio se l'ente possa adottare due scelte alternative (o delibera l'applicazione della definizione agevolata del contenzioso o quella degli altri tre strumenti sopra richiamati), ovvero se la scelta in realtà competa al contribuente, potendo quindi l'ente deliberare l'applicazione di tutti gli istituti.

In ogni caso gli enti sono liberi di applicare tutti e tre gli istituti o solo alcuni di essi. La deliberazione deve essere pubblicata nel sito istituzionale dell'ente, momento in cui la deliberazione diventa efficace. Non conta invece a tal fine, in deroga alle regole ordinarie, l'invio e la pubblicazione nel sito del ministero dell'Economia e delle finanze, al quale la delibera deve esser trasmessa comunque entro il 30 aprile ai soli fini statistici.

Gli istituti qui in esame sono comunque probabilmente di scarso appeal per gli enti locali, salvo i casi di situazioni di importante contenzioso, specie in Cassazione, ovvero di ampia diffusione di rateizzazioni non pagate.

La conciliazione agevolata delle controversie tributarie riguarda quelle pendenti alla data del 1° gennaio 2023, relative ad atti impositivi. Pertanto, non saranno incluse le controversie riguardanti, ad esempio, i rimborsi, le cartelle di pagamento e le ingiunzioni fiscali, che non sono atti impositivi. A differenza della definizione agevolata del contenzioso tributario che può riguardare invece qualsiasi controversia. La conciliazione giudiziale è normalmente disciplinata dagli articoli 48 e 48-bis del Dlgs 546/1992 (rispettivamente la conciliazione fuori udienza e la conciliazione in udienza) ed è possibile, nelle controversie pendenti avanti alle Corti di giustizia tributaria entro l'udienza. La norma della legge di bilancio 2023 consente la presentazione di un accordo conciliativo sottoscritto dalle parti entro il 30 giugno 2023. Con la sottoscrizione dell'accordo la conciliazione si perfeziona e il ricorrente beneficia di una riduzione della sanzione ad un diciottesimo del minimo di legge, in luogo delle misure ordinarie di riduzione al 40% (controversie di primo grado) e al 50% (controversie di secondo grado). A differenza della definizione agevolata del contezioso, in cui il contribuente deve pagare una quota più o meno elevata del valore della controversia (di norma il tributo contestato), beneficiando dell'eliminazione di sanzioni ed interessi, nella conciliazione giudiziale lo stesso deve pagare le sanzioni, seppure in misura fortemente ridotta, e gli interessi, entrambi riparametrati comunque al valore del tributo come risultante dalla conciliazione che, in taluni casi, potrebbe essere inferiore a quello dovuto in caso di definizione agevolata. Inoltre, la conciliazione agevolata, a differenza di quella ordinaria, per il mantenimento della riduzione della sanzione a un diciottesimo non richiede solo la sottoscrizione dell'accordo conciliativo (da effettuarsi ai sensi dell'articolo 48 del Dlgs 546/1992), ma anche l'integrale e puntuale pagamento delle somme dovute. Infatti, il comma 209 precisa che nel caso di mancato pagamento delle somme

dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento di quella successiva, il contribuente decade e le somme dovute a titolo di imposta, sanzione (nella misura "ordinaria" di riduzione del 40% o del 50%) e interessi sono esigibili, con l'applicazione della sanzione (sull'imposta non versata) pari a quella dell'articolo 13 del Dlgs 471/1997, aumentata del 50%. Il pagamento delle somme derivanti dalla conciliazione deve essere effettuato in unica soluzione, entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accodo, ovvero in forma rateale, in massimo venti rate trimestrali da pagare, la prima sempre entro verti giorni e le altre entro la fine di ogni trimestre successivo al pagamento della prima rata (rate maggiorate degli interessi legali calcolati dal giorno successivo alla scadenza della prima rata). Non è ammessa la compensazione di cui all'articolo 17 del Dlgs 241/1997.

Un secondo istituto che gli enti possono applicare è quello della rinuncia agevolata dei giudizi pendenti avanti alla Corte di cassazione.

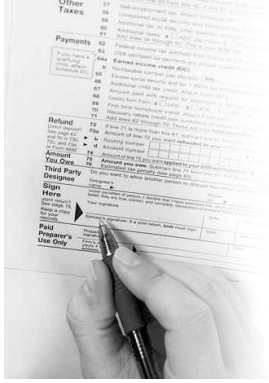
Si tratta di un istituto agevolativo, disciplinato dai commi 213-218 della legge di bilancio, che riguarda le controversie pendenti avanti alla Corte di cassazione, di cui è parte l'ente locale o suo ente strumentale, alla data del 1° gennaio 2023. Le controversie devono riguardare atti impositivi (quindi anche in questo caso sono escluse quelle relative a rimborsi, cartelle di pagamento, ingiunzioni eccetera). Il contribuente deve rinunciare al ricorso principale o incidentale, in seguito all'intervento di una definizione transattiva della controversia. Si osserva, quindi, che la norma consente anche agli enti locali di definire in via transattiva controversie avanti alla Cassazione, in deroga al principio della indisponibilità della pretesa tributaria. Nel caso di accordo transattivo perfezionato e di rinuncia presentata entro il 30 giugno 2023, con le modalità di cui all'articolo 390 del codice di procedura civile (ossia finché non sia cominciata la relazione all'udienza, o sino alla data dell'adunanza camerale), il contribuente beneficia della riduzione delle sanzioni a un diciottesimo del minimo di legge. La definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo transattivo ed il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta, sanzioni ridotte, interessi ed accessori, entro 20 giorni dalla sottoscrizione. Pertanto, la procedura richiede prima il perfezionamento dell'accordo transattivo (con il pagamento) e poi la presentazione della rinuncia al ricorso entro il 30 giugno prossimo.

In un prossimo articolo sarà esaminato il terzo istituto, quella della regolarizzazione agevolata dei mancati pagamenti delle rate riferite all'accertamento con adesione, all'acquiescenza al reclamo – mediazione e dei mancati pagamenti delle somme dovute a seguito della conciliazione giudiziale.

Fonte Stefano Baldoni
Rubrica a cura di Anutel

Accesso presso locali commerciali e studi professionali alla prova dello Statuto del contribuente

In materia di accessi, ispezioni e **verifiche fiscali**, i poteri riconosciuti agli organi accertatori devono essere coordinati con le disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente, ex Legge n. 212/2000.
In particolare, l'art. 12 dello Statuto, al comma 2 prevede che: "Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche".
Detto ciò però, l'effettiva portata di tali disposizioni è stata più volte oggetto di intervento da parte della Corte di Cassazione che, in sostanza, ha alleggerito la portata difensiva delle stesse rispetto alla posizione del contribuente.
Ad esempio, come da sentenza n. 992/2015, la Cassazione afferma che "in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza degli obblighi informativi determina la nullità degli atti della procedura nei casi in cui l'effetto invalidante sia espressamente previsto dalla legge, mentre, negli altri casi, occorre valutare, anche alla luce dell'interpretazione offerta dalla giurisprudenza europea che impone di verificare se la prescrizione normativa si riferisca ad una formalità o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è preordinato, se la violazione di legge abbia comportato la mera irregolarità dell'atto (o della procedura) ovvero sia idonea a determinare l'invalidità dello stesso".
Circa la motivazione alla base degli accessi nei locali in cui è svolta l'attività oggetto di controllo, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 28692 del 9 novembre 2018 ha stabilito un importante principio ossia "*nel caso in cui gli ufficiali verificatori abbiano omesso di rappresentare al contribuente, in sede di verifica, le specifiche ragioni per le quali la stessa sia stata iniziata, motivando l'accesso con generici riferimenti agli indirizzi di programma annuali ovvero al settore economico di particolare interesse, non si configura la nullità dell'accertamento in ragione della semplice violazione dell'art. 12, comma 2, della l. n. 212 del 2000, atteso che, non essendo tale sanzione espressamente prevista dalla legge, è onere del contribuente dedurre quale sia il concreto pregiudizio alla propria difesa che gli sia derivato dalla denunciata violazione*".



L'indennità per risarcimento riconosciuta dal giudice del lavoro è soggetta a tassazione?

Riferimenti normativi: Art.6, comma 2, T.U.I.R. - Art.32 L.n.183/2010

Focus: Il ristoro del danno subito dal lavoratore, commisurato alla retribuzione mancata, ha una funzione sostitutiva del reddito da lavoro ed è assoggettabile a tassazione? Sulla questione si è pronunciata la Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio con la sentenza n.394 del 26/01/2023.

Il caso: Un dipendente aveva presentato istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate per la restituzione delle imposte, trattenute dal suo datore di lavoro e sostituto di imposta, sull'indennità risarcitoria, ex art.32 L.n.183/2010, a cui quest'ultimo era stato condannato in via giudiziaria per illegittima reiterazione dei contratti a termine. A fronte del silenzio/rifiuto da parte dell'Agenzia delle Entrate, il dipendente ricorreva dinanzi alla Commissione tributaria provinciale sostenendo il suo diritto al rimborso dell'IRPEF, indebitamente trattenutagli, e la non debenza della somma richiestagli a conguaglio per tassazione separata, perché riteneva che l'indennità percepita avesse natura di danno emergente non assoggettabile ad imposizione fiscale.

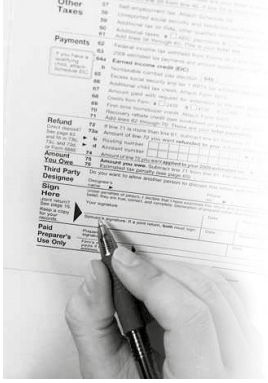
La C.T.P. aveva respinto il ricorso ritenendo che l'indennità percepita avesse natura di lucro cessante ed in quanto tale fosse soggetta a tassazione (separata), perché - secondo giurisprudenza pacifica – rientrante tra le somme che risarciscono il mancato guadagno e/o il danno meramente economico, anche in prospettiva futura (perdita di chance). La sentenza è stata impugnata in appello dal contribuente il quale ha sostenuto che le somme corrispostegli non dovevano essere assoggettate a tassazione alcuna, con conseguente diritto alla restituzione delle stesse. Ha evidenziato, a tal proposito, la natura risarcitoria dell'indennità ex art.32 L.183/2010 riconosciuta dal giudice del lavoro, che, in quanto tale, deve essere corrisposta al netto della contribuzione, avendo subito un danno ingiusto, ex art.2043 c.c., e attesa la natura sanzionatoria dell'indennità nei confronti del datore di lavoro.

La Corte di giustizia tributaria di II grado ha ritenuto fondato l'appello del contribuente. In particolare, la stessa ha osservato che "per effetto delle sentenze civili del giudice del lavoro emesse nei confronti del datore di lavoro, è stata attribuita al contribuente ricorrente (anche) l'indennità risarcitoria prevista dalla legge quale ristoro del danno patito (quantificata in sette mensilità della retribuzione globale di fatto). Quest'ultimo va qualificato quale danno emergente, concretizzandosi in una perdita di chance (la stabilizzazione invece della precarietà occupazionale sofferta), rivestendo quindi una natura risarcitoria (peraltro al netto della contribuzione, come precisato dal giudice del lavoro) ed in quanto tale non assoggettabile a tassazione, perché non costituente reddito, anche perché percepita in assenza di una corrispondente controprestazione lavorativa. Si giunge a tale conclusione facendo riferimento al fatto costitutivo dell'obbligazione risarcitoria da individuarsi nell'illegittima precarizzazione del rapporto, con la conseguenza che l'indennità che la risarcisce non può essere assoggettata a tassazione". Pertanto, il ricorso è stato accolto.

Fonte www.retidigiustizia.it
Autore Carmela Patrizia Spadaro

Barzelletta (vera)

Il Generale in visita a una caserma incontra un soldato e gli chiede: "Senta soldato il suo Comandante è in compagnia" e il soldato pronto risponde: "No Signor Generale è da solo nel suo ufficio".



La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”

Non è un bel diritto quello che si legge nel comma 5-*bis* dell’art. 7, d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dalla legge n. 130 del 2022. Eppure, ciò nonostante, qualcosa di importante la norma riesce a dirlo. La prima indicazione è una conferma della regola sulla ripartizione dell’onere della prova per cui i fatti costitutivi del credito impositivo devono essere provati dall’amministrazione. L’altra attiene al grado di robustezza che l’apparato probatorio deve possedere affinché il giudice possa ritenere fondata la pretesa dell’amministrazione medesima. Infine, la nuova norma introduce il divieto di prove incoerenti con il diritto sostanziale, che fondano il credito su elementi da questo non qualificati come costitutivi della fattispecie impositiva o come condizioni oggettive di imponibilità. Ancor prima la norma pare volere dare un’altra indicazione, di portata generale. È possibile che in essa si annidi l’intento di portare allo scoperto, fra i semi dello stato costituzionale, quello sulla presunzione d’onestà del contribuente accertato. Il lavoro si sofferma su tutti questi aspetti nel tentativo di offrirne un inquadramento sistematicamente coerente.

Sommario:

1. La riforma della legge n. 130 del 2022 sull’onere della prova, sulle prove e sul giudizio: “eppur si muove”.
2. L’onestà presunta del contribuente: un seme costituzionale portato allo scoperto.
3. La presunzione d’onestà e l’architrave costituzionale del principio personalistico.
4. La ripartizione dell’onere della prova.
5. La fondatezza del credito “al di là di ogni ragionevole dubbio”.
6. La questione della presunzione semplice.
7. La presunzione semplice nelle leggi sull’accertamento: un ritorno all’auspicato rigore del passato?
8. La questione della presunzione “semplicissima”.
9. La coerenza della prova con il diritto sostanziale.
10. Conclusione: l’impervio cammino della “giustizia nell’imposizione”.

1. *La riforma della legge n. 130 del 2022 sull’onere della prova, sulle prove e sul giudizio: “eppur si muove”*

Per il comma 5-bis dell’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dalla legge n. 130 del 2022, l’amministrazione «prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni»[1].

Non è un bel diritto quello che si legge in questa disposizione: una mistura di parole prive di sorveglianza anche stilistica, un concentrato di concetti mal posti e forse mal conosciuti[2]. Anche per questo è probabile che essa, contrariamente agli intendimenti, alimenterà ulteriore contenzioso perfino sul significato fatto palese dalle parole in essa stessa contenute.

Eppure, ciò nonostante, qualcosa di importante riesce a dirlo ed anzi di molto importante, che va al di là della reazione di “forza” che con il profluvio di aggettivi e sostantivi il legislatore ha forse voluto manifestare nell’intento di riportare al rigore probatorio l’azione amministrativa.

Le cose principali che dice sono queste. La prima è una conferma della regola sulla ripartizione dell’onere della prova: i fatti costitutivi del diritto di credito impositivo devono essere provati dall’amministrazione[3].

L’altra attiene al grado di robustezza che l’apparato probatorio deve possedere affinché il giudice possa ritenere fondata la pretesa dell’amministrazione medesima.

Infine, la nuova norma introduce il divieto di utilizzare prove incoerenti con il diritto sostanziale, ovvero prove che fondano il credito su elementi da questo non qualificati come costitutivi della fattispecie impositiva o alla stregua di condizioni oggettive di imponibilità.

2. L’onestà presunta del contribuente: un seme costituzionale portato allo scoperto

Ancor prima di queste pur fondamentali indicazioni, sulle quali tornerò nei prossimi paragrafi, la norma, se letta unitariamente, pare volerne dare una di portata generale. E’ possibile che in essa si

annidi l'intento di piantare nel sistema un seme o forse è più corretto dire di portare allo scoperto, fra i semi dello stato costituzionale, quello sulla presunzione d'onestà del contribuente accertato.
Un seme, come cercherò di dimostrare in positivo, che io considero già presente in Costituzione ma che finora, per la sua immanenza, è rimasto sepolto. Il comma 5-*bis* contribuisce, forse, a dissotterrarlo.
Ponendosi attentamente all'ascolto della norma è possibile percepire un'eco proveniente dalla tradizione garantista d'origine penale formatasi intorno alla presunzione di non colpevolezza dell'imputato[4]. Il risuono è quello dell'art. 27, comma 2, della Costituzione, interpretato alla luce dell'art. 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dell'art. 6, comma 2, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, che parlano di "innocenza" dell'imputato "fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata".
Non si tratta, dev'esser chiaro, di invocare in ambito fiscale l'applicazione delle previsioni penalistiche. Non solo sarebbe sbagliato, ma neppure è necessario, come verificheremo nelle prossime pagine. Quella eco garantista, tuttavia, è ugualmente fondamentale perché può farsi viatico per verificare se l'ipotizzata presunzione di onestà possa trarre anch'essa forza dalla trama costituzionale. Solo così, infatti, potrebbe essere elevata a principio e qualificata alla stregua di "parametro su cui modellare le regole probatorie e di giudizio", proprio com'è pacificamente qualificata, per una delle sue funzioni, la norma dell'art. 27 Cost.[5].
Epperò, se il terreno non è quello penalistico, in quale altro la nostra presunzione potrebbe affondare la sua radice? È mia convinzione che esso coincida con il principio personalistico, principio che informa tutta la Carta e "sovrasta assiologicamente tutti gli altri"[6].
Per dirsi costituzionalmente conforme, infatti, l'accertamento deve rispettare non solo il corredo delle garanzie "esterne" di natura sostanziale riconducibili agli artt. 53, 3, 41 e 42, e il corredo di quelle "interne" di natura procedimentale, ascrivibili all'art. 97, agli artt. 24 e 111 e alle norme sovranazionali sul giusto procedimento, ma anche ed anzitutto i diritti della persona, non in quanto o soltanto contribuente, ma in quanto persona, appunto, che si trova esposta agli effetti dell'esercizio del potere degli organi statali.
Qui sta il cuore del discorso: è nella sfera delle garanzie della persona umana che entra in gioco, primeggiando, la presunzione di onestà. Il principio di personalità, inserito in questo contesto, diviene allora il punto di saldatura fra presunzione di non colpevolezza e presunzione di onestà poiché fonte, anche per quest'ultima, delle garanzie del soggetto sottoposto al potere esecutivo d'accertamento e coercitivo[7].

3. *La presunzione d'onestà e l'architrave costituzionale del principio personalistico*
Per non esporre il discorso alla critica dell'incompletezza, mi soffermo ulteriormente sulla relazione fra stato costituzionale, principio personalistico e presunzione di onestà. In questa relazione, infatti, sta il bandolo della matassa per giungere a qualificare la presunzione stessa alla stregua di principio, seppure immanente, di fonte costituzionale.
Non si scopre una nuova America affermando che è la persona il centro dell'ordine assiologico disegnato dalla Costituzione. Non è la legge ad assegnarle il palco d'onore, piuttosto è la legge a derivare e dipendere dalle libertà e dai diritti di quella[8]. Questo discorso si può ripetere, nella sostanza, anche per i poteri dello stato e in particolare per quelli da ultimo richiamati, ossia esecutivo d'accertamento e coercitivo.
Il principio personalistico, nella sua essenza più profonda e densa di conseguenze, ha questo contenuto. Ed è per questo, come ho ricordato, che possiede un'eccedenza assiologia su tutti gli altri[9].
A scomparire dal tavolo d'analisi, intendiamoci, non è il potere e non è neppure la legge, ma per un verso è la loro supremazia sulla persona e sui suoi diritti e, per un altro, sono la "volontà generale", la "ragion fiscale", l'"interesse fiscale" e tutte le ulteriori escrescenze del potere stesso. Escrescenze e supremazia collocate, in ragione della storia, sui gradini superiori di un'illusoria scala alla cui base stavano - e forse tuttora si prova ingannevolmente a collocare - gli scalpiccii dei consociati con i loro diritti. In forza del principio personalistico tutto questo non ha più spazio: la scala si è capovolta e i diritti della persona, ora, ne costituiscono l'apice[10].
I poteri dello stato, compreso quelli esecutivo d'accertamento e coercitivo, non sono scomparsi, ma traggono legittimazione soltanto dal loro essere portatori di forze orientate a dare sbocco alla dimensione politica dei diritti appartenenti *ab origine* ai loro titolari[11].
In questo consiste lo stato costituzionale e la "sovranità della Costituzione": essere al tempo stesso tavole assiologiche, deontologiche e normative al cui interno il potere si pone al servizio dei diritti e, direttamente o per il tramite di questi, al servizio della persona[12].
Certo, sarebbe eccessivo predicare l'integrale "sostituzione del *fondamento di valore al fondamento di autorità*"[13] che sorregge e sostanzia il potere nella sua concezione tradizionale. Una sostituzione di tal fatta sarebbe eccessiva giacché pure nelle

costituzioni moderne residuano spazi autoritativi di singoli apparati dello stato per l'esercizio di specifiche funzioni, specie quando legate ai doveri di osservanza della Costituzione e delle leggi (art. 54, primo comma, Cost.)[14]. Ma, anche in questi casi, nello stato costituzionale, a differenza che nello stato legislativo, ai diritti fondamentali si contrappone non il potere che li domina, ma il potere che li rispetta e in questo modo li serve, ossia il potere volto unicamente all'esercizio della funzione per la quale è composto[15].
In questa chiave, dunque, l'accertamento fiscale qualificato come funzione non può che trovare la sua piattaforma relazionale, comprensiva dei suoi limiti, nel principio personalistico. E il corrispondente potere vi entra non più con i fregi della supremazia, ma "nudo" giacché strumentale, puramente e semplicemente, all'esercizio della funzione.
La presunzione di onestà intesa alla stregua di diritto della persona discende da questa trama. Il comma 5-*bis* dell'art 7 aiuta la percezione di un simile diritto, ma non lo crea. E non solo perché la nuova norma è legge ordinaria e dunque dalla struttura "fragile", vorrei dire inadatta a sorreggere un così importante cardine, ma perché la Costituzione già lo esprime.

4. *La ripartizione dell'onere della prova*
Le osservazioni finora svolte, pur scheletriche e come tali senz'altro incomplete, facilitano l'analisi delle tre indicazioni illustrate all'inizio provenienti dal comma 5-*bis*.
La prima attiene alla ripartizione dell'onere della prova: l'amministrazione è onerata di provare le violazioni contestate, ossia, più esattamente, i fatti sui quali pretende di radicare il credito o il maggior credito accertato[16].
La regola è pacifica da molto tempo, sostenuta dai fautori vuoi della teoria costitutiva dell'obbligazione d'imposta, vuoi della teoria dichiarativa[17]. Il comma 5-*bis* si limita a confermarla[18].
La regola di ripartizione, per come appena tratteggiata, riprende nella sostanza quella stabilita dall'art. 2697 cod. civ., per il quale chi vanta un diritto deve provare i fatti che lo costituiscono, mentre chi eccepisce la loro inefficacia, oppure che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.
Di qui un dubbio, che introduco con questa domanda: la regola della "vicinanza" alla prova, quando determina l'addossamento del relativo onere sul contribuente[19], deve essere d'ora in poi espunta dalla ripartizione soggettiva dell'onere stesso[20]?
Non sarebbe corretto, io credo, rispondere affermativamente. La nuova disposizione reagisce sulla regola della "vicinanza" bensì limitandone l'ampia - e spesso improvvida - applicazione compiuta dalla giurisprudenza più recente[21], ma non ne legittima l'espunzione. Conformemente alla sua *ratio*, ossia quella di salvaguardare il diritto sostanziale della parte processuale che non è oggettivamente in grado di raggiungere la pienezza dimostrativa dei fatti, potrà continuare ad essere utilizzata. Ma potrà nei limiti in cui le fonti di prova non siano producibili perché non apprendibili dalla stessa amministrazione nella fase dell'istruttoria primaria[22].
È la non apprendibilità della prova intesa come fonte a dover essere dimostrata in giudizio perché in questo modo il fatto sul quale l'attore sostanziale pretende di radicare il diritto entra nel processo pur sempre in maniera "puntuale e circostanziata", come richiede, proprio, il comma 5-bis[23], e vi entra anche rispettando in qualche modo le regole soggettive di ripartizione dello stesso onere probatorio.

5. *La fondatezza del credito "al di là di ogni ragionevole dubbio"*
L'altra indicazione del comma 5-*bis* si riferisce al livello minimo di robustezza che la prova deve raggiungere per essere considerata decisiva - vien da dire, se non si cadesse in un gioco di parole, per essere considerata "probante" - e quindi idonea a consentire al giudice di adottare una sentenza d'accertamento sulla fondatezza del diritto di credito[24]. Questo, infatti, deve essere accertato e dichiarato come esistente se le prove su cui lo stesso si radica sono in grado di dimostrarne la fondatezza in modo "circostanziato e puntuale".
Queste parole, se non si vogliono considerare come scritte sull'acqua o ridurle ad un'esangue esercizio di retorica legislativa, possono assumere un solo significato: quello di legittimare sentenze d'accertamento positive quando il corredo degli elementi di prova consente al giudice di formarsi il convincimento della fondatezza del credito "al di là di ogni ragionevole dubbio". Sicché il giudice dovrà dichiararne l'infondatezza quando manca, è insufficiente o contraddittoria la prova che il fatto costitutivo sussiste.
Non si tratta qui di riprendere l'art. 533, comma 1, e l'art. 530, comma 2, c.p.p., per calarli di peso nel processo tributario, se non per mutuarne l'espressione del "ragionevole dubbio" per la sua efficacia evocativa. E non si tratta neppure di ridurre o mettere in discussione il principio del libero convincimento del giudice[25]. Si tratta, invece, di valorizzare adeguatamente il significato delle espressioni accolte nella nuova disposizione in coerenza con l'intero ordito nel quale è calata.
Ed è per questo che a me sembra ragionevole sostenere che la prova del fatto posto a fondamento del diritto si può considerare decisiva solo se supe-

ra una soglia molto alta di attendibilità ricostruttiva, che non deve lasciare margini apprezzabili di dubbio: la prova deve essere "circostanziata" e quindi riferibile, soggettivamente, al contribuente accertato e, oggettivamente, corredata di tutti i particolari necessari per determinare la fattispecie alla quale la stessa prova si riferisce. E deve essere "puntuale", ossia esatta, precisa, univoca, in modo da fugare ogni significativa incertezza sull'esistenza del fatto.

6. *La questione della presunzione semplice*

Che dire, allora, della presunzione semplice? La nuova norma quali conseguenze produce su questa prova[26]?

Per andare dritti al nocciolo delle questioni, credo che la dimostrazione "circostanziata e puntuale" esiga che il fatto ignorato sia ricostruito alla stregua di conseguenza univoca del fatto noto; che il fatto noto sia certo, reale, specifico, determinato oggettivamente e soggettivamente, e adeguato a sorreggere l'inferenza; che gli elementi indiziari non si contraddicano o si elidano vicendevolmente, dovendo tutti concorrere a favore di una sola ricostruzione possibile; che la presunzione di "secondo grado", ove utilizzata, muova da un fatto noto connotato da certezza, ovvero da univocità del nesso causale tra i fatti noto e ignoto costitutivi dell'inferenza di "primo grado".

Non è in dubbio che la presunzione semplice possa continuare a fondare la verità giuridica del processo anche alla luce della nuova disciplina, ma affinché ciò accada è necessario che possieda in sé il tratto della più alta approssimazione possibile del fatto ricostruito alla storicità degli accadimenti. Una così elevata approssimazione o un così elevato avvicinamento del fatto ignorato alla realtà si ha solo se tra questo e il fatto noto corre una relazione di necessità. E ciò non si potrebbe predicare se s'intendesse continuare a digradare il livello di verosimiglianza dell'ignoto alla molteplicità dei probabili o addirittura dei possibili[27].

La verosimiglianza massima del ricostruito alla realtà storica dell'accaduto, come scriveva Virgilio Andrioli oltre cinquant'anni fa[28], è così tendenzialmente assicurata per volere della legge. S'impone perciò che il corredo probatorio indicato nell'avviso d'accertamento e comunque portato in giudizio dalla parte pubblica[29], non lasci margini significativi di dubbio, che non siano quelli "naturali" di tutte le prove indirette ad apprezzamento critico.

Ragionando in questo modo, l'interpretazione della nuova normazione si avvicina a quella corrente dell'art. 192, secondo comma, del codice di procedura penale dedicato alle presunzioni. In entrambe, infatti, l'accento cade sulla necessità che gli elementi indiziari determinino nel giudice "una elevata intensità persuasiva di ogni singolo strumento gnoseologico indiziario"[30]. Ancora una volta, tuttavia, non si tratta di trasportare armi e bagagli il fenomeno tributario sotto la bandiera processuale penale. Non è questo lo scopo della mia proposta interpretativa. L'intendimento, piuttosto, e quello di mettere in risalto lo spirito fortemente garantista che la riforma ha voluto iniettare con determinazione nelle vene delle istruttorie probatorie e delle decisioni giudiziali.

7. *La presunzione semplice nelle leggi sull'accertamento: un ritorno all'auspicato rigore del passato?*

È mia convinzione che nella nostra materia a questo risultato si dovesse giungere anche senza attendere la recente normazione sol che fosse stata adottata un'interpretazione rigorosa della disciplina dell'accertamento analitico-presuntivo per come dettata dalle leggi sull'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

In altra occasione[31] avevo cercato di dimostrare come il fatto noto non potesse consistere in mere asserzioni, in parametri quantitativi riferibili ad una generalità di soggetti e dunque privi di riscontri soggettivi, in congetture sguarnite di fattualità o basate su osservazioni non riscontrabili oggettivamente, in sospetti o mere probabilità di esistenza del fatto stesso. E men che meno il fatto noto poteva essere rivestito con gli abiti della certezza per rispondere a spinte moraleggianti o per dare corpo al supposto ma inesistente "interesse fiscale"[32]. Discorso simile, poi, si sarebbe dovuto fare per l'esito dell'inferenza[33]. La ricostruzione del fatto ignoto doveva mostrarsi come la necessaria conseguenza del fatto noto, sicché a petto di un ventaglio di ricostruzioni tutte probabili e tutte legittimate dal medesimo fatto iniziale, quello finale si doveva considerare sguarnito di prova[34].

Amministrazione e giurisprudenza, sostenuti da una parte della dottrina[35], hanno invece preferito adottare interpretazioni lasche a scapito della giustizia del processo e della giustezza della decisione, ma anche a scapito della certezza del diritto e dei rapporti giuridici.

Ricorrendo ad una concezione gradualistica delle risultanze probatorie, dove si passa, senza soluzione di continuità, da ricostruzioni del tutto rigorose a ricostruzioni poco attendibili, solo probabili o perfino solo possibili, si è finito per cacciare il discorso sulle prove indirette in un *cul-de-sac* contrassegnato dalla sfuggevolezza, dall'impalpabilità del risultato inferenziale, come l'ha definito Cesare Glendi[36], incontrollabile dall'esterno con parametri oggettivi. Si è creato, per dirla in maniera molto semplice, una Babele delle lingue, contraddicendo

così le connotazioni pubblicistiche di tutti i processi degli stati costituzionali.
Di qui, come già sottolineato, la reazione "muscolare" del Parlamento, che si è tradotta, proprio, nell'inserimento del comma 5-*bis* nell'art. 7 della nostra legge processuale.

8. *La questione della presunzione "semplicissima"*
La presunzione "semplicissima", è perfino banale ricordarlo, è una fonte dimostrativa anomala, che si caratterizza per essere priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza[37]. È una semi-prova, piuttosto che una prova piena, come invece è la presunzione semplice.
In prima battuta la sua compatibilità con il comma 5-*bis* appare dubbia ed ancor di più lo sembra se la si pone in relazione con la presunzione di onestà della persona accertata per come qui ipotizzata. Ragionando concretamente, tuttavia, non sembra immaginabile un abbandono o una declaratoria di illegittimità della sua disciplina, tanto è diffuso l'uso che ne è fatto dall'amministrazione e tanto è importante il vantaggio istruttorio che alla fine la macchina statale ne ritrae.
La strada è così quella di verificare la possibilità di contemperare le diverse pulsioni del sistema e per questa via provare ad adottare un'interpretazione costituzionalmente conforme. Un tentativo in questa direzione può essere quello di recuperare, da un lato, la ratio originaria di questa forma di presunzione e, da un altro, la struttura del sistema normativo nella quale essa si cala[38].
Per fare questo è necessario innanzitutto tornare a distinguere la prova in senso proprio dei fatti rappresentanti il presupposto dell'accertamento dalla (semi) prova del *quantum* dell'imponibile rettificato o accertato. La presunzione "semplicissima", per come disciplinata dalle disposizioni sull'accertamento e dando a queste un'interpretazione corrispondente alla loro ratio storica, può intervenire soltanto come ausilio nel procedimento di quantificazione dell'imponibile.
In secondo luogo occorre tornare a considerare la presunzione "semplicissima" come fonte indiziaria d'eccezione o straordinaria, traente giustificazione dalla speciale gravità delle violazioni riscontrate nella fase istruttoria. Il sistema, infatti, tollera sì che a petto di violazioni particolarmente gravi la quantificazione del maggiore imponibile si fondi su semi-prove, ma lo consente perché la gravità delle stesse è in sé indice dell'alta probabilità di evasione e perché non è dato conoscere strumenti storicamente più accreditati per risalirne all'entità. Fra rinunciare ad una sua quantificazione con le ordinarie fonti di prova e quantificarla con fonti dalla forza dimostrativa assai labile, il sistema ha preferito non abdicare alla ricostruzione, seppure a scapito del grado di attendibilità del risultato. E ha preferito, sempre in ragione di quella gravità, rimettere la verifica della congruità del risultato medesimo al vaglio, semplicemente, della ragionevolezza e non arbitrarietà.
La compatibilità della disciplina sulle presunzioni "semplicissime" con il comma 5-*bis* passa, allora, da una doppia condizione: dalla dimostrazione, puntuale e circostanziata, mediante prove "piene", della violazione che legittima l'accertamento induttivo; dall'uso rigoroso delle stesse presunzioni "semplicissime", preordinato soltanto alla quantificazione, ragionevole e non arbitraria, dell'imponibile accertato o del maggiore imponibile rettificato.

9. *La coerenza della prova con il diritto sostanziale*
Rimane da indagare il requisito della "coerenza" della prova, qui da intendere come risultato del procedimento probatorio, con la "normativa tributaria sostanziale. È un requisito esterno alla prova ma che su questa reagisce rendendola inutilizzabile.
Sfrondando il ragionamento, ciò significa che il giudice - e prima l'amministrazione - non può radicare la decisione su prove che finiscono per modificare oppure ampliare gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva o le condizioni di imponibilità per come diversamente determinate dal diritto positivo sostanziale.
Se il risultato al quale l'amministrazione perviene con l'uso, ad esempio, della presunzione semplice non si conforma ed anzi contrasta con le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi relative ai ricavi (art. 85) o alla percezione dei compensi (art. 54) e forse anche a quelle sulla percezione degli utili nelle società a ristretta base sociale (art. 45), la presunzione non può legittimare la pretesa creditoria. E non la può legittimare non già perché viziata in sé, ovvero costruita malamente nell'individuazione del fatto noto, nell'uso del ragionamento deduttivo o nell'esito ricostruttivo di quello ignoto, ma perché contrastante con il diritto sostanziale, modificabile o integrabile solo dal legislatore.
In altri termini, fintanto che questi non interviene, magari introducendo specifiche presunzioni legali, la pretesa creditoria non si può fondare su una prova preordinata, negli effetti concreti, ad allargare o modificare gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva o le condizioni oggettive di imponibilità[39].

10. *Conclusione: l'impervio cammino della "giustizia nell'imposizione"*
Riprendo, per concludere, una riflessione contenuta in un recente libro di Raffaello Lupi[40]. L'autore mette acutamente in risalto il disagio del giudice, specie quello chiamato a trattare questioni ammini-

strative, quando deve esaminare e comprendere le dinamiche dell'attività istruttoria che precede il suo intervento. E parallelamente mette in evidenza le difficoltà d'orientamento ed anche di ponderazione che inevitabilmente, al di là del formalismo leguleio, l'amministrazione si trova a dover compiere, specialmente in un sistema di "fiscalità di massa".
Non v'è dubbio che le cose stiano in questo modo. Non v'è nemmeno dubbio, però, che anche per questi motivi il sistema di somministrazione della giustizia abbia talvolta perso di vista l'essenzialità del suo ruolo, ossia quello di garantire protezione ai beni della vita, privati o pubblici che siano, nel rigore della dialettica probatoria delle parti.
La riforma tenta di limitare i margini, per così dire, dinamici degli attori di questo complesso procedimento. E però lo fa non tanto per riaffermare una primazia del legislatore sugli altri poteri, compreso quello giudiziario, o per impedire la libera formazione del convincimento, ma per riportare al centro del palcoscenico i diritti della persona accertata. Un tentativo, insomma, per dare gambe ad un principio basilare dello stato costituzionale: la giustizia nell'imposizione. Principio che corre con quello, anch'esso fondamentale, della presunzione d'innocenza della persona accertata.

Come tutti gli idoli, anche quello della giustizia va trattato con cura, per non correre il rischio, come ammonisce Gustave Flaubert in Madame Bovary, che un po' di oro rimanga sulle dita e alla fine, paradossalmente, l'idolo stesso si rivolti contro chi ha provato a toccarlo. L'auspicio è che questo non accada e che, anzi, la "scossa" del legislatore determini una riflessione a tutto campo, come sottolinea Lupi, sulla socialità del diritto e, aggiungo io, sui princìpi dello stato costituzionale letti alla luce del principio di realtà del diritto stesso.

[1] Per un primo commento all'intera legge n. 130, cfr. F. Gallo, Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario, in Rass. trib., 2022, 783 ss. ; G. Melis, La legge 130 del 2022: lineamenti generali, in giustiziainsieme.it, 19 dicembre 2022.

[2] È una critica diffusa, espressa ancor più severamente da C. Glendi, La nuovissima stagione della giustizia tributaria riformata, in Il quotidiano giuridico, 22 settembre 2022, ed anche da S. Muleo, Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato, in AA.VV., La riforma della giustizia e del processo tributario, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2023, 83 ss.

[3] Non affronto il tema del rimborso e dell'onere probatorio gravante sul contribuente. Seppure il comma 5-bis lo disciplini («Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso»), mi sembra che la norma in esso contenuta si limiti a confermare una regola assolutamente pacifica.

[4] Cfr. G. Illuminati, La presunzione di innocenza dell'imputato, Bologna, 1979, passim, ma specie 69 ss.

[5] Per tutti, M. D'Amico, Sub art. 27 Cost., in Comm. Cost., vol. I, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Torino, 2006, 570.

[6] Cfr. J. Luther, Ragionevolezza (delle leggi), in Digesto, Disc. pubbl., XII, Torino, 1997, 341 ss., 358.

[7] Seppure, ça va sans dire, per fatti e in ambiti diversi. Per evitare equivoci preciso che, sebbene in passato vi siano stati tentativi di accostare alcuni profili delle leggi d'imposta alle norme di matrice penalistica - si pensi alle questioni sull'interpretazione e al divieto di analogia - tassazione e pena sono fenomeni radicalmente diversi e nessuna assimilazione è concepibile per le radici costituzionali che li diversificano. L'àmbito, invece, dove un qualche risuono può echeggiare è quello delle garanzie della persona rispetto al potere degli organi dello stato, come dirò meglio nel prossimo paragrafo.

[8] L. Ferrajoli, Diritti fondamentali. Un dibattito teorico, a cura E. Vitale, Roma-Bari, 2001, 90, per il quale i diritti costituzionali, ad iniziare da quelli fondamentali, "rappresentano non già un'autolimitazione sempre revocabile del potere sovrano, ma al contrario un sistema di limiti e di vincoli ad esso sopra ordinato; non dunque «diritti dello Stato» o «per lo Stato» o «nell'interesse dello Stato» […] ma diritti verso e se necessario contro lo Stato, ossia contro i poteri pubblici sia pure democratici o di maggioranza". Per N. Matteucci, Positivismo giuridico e costituzionalismo (1963), ora in N. Matteucci e N. Bobbio, Positivismo giuridico e costituzionalismo, con introduzione di T. Greco, Trento, 2021, 145 ss., nello stato legislativo era dalla legge ordinaria e dal potere dello stato-persona o stato-ordinamento che nascevano libertà e diritti. Come "illusione concettuale" - ha scritto Matteucci - questa ricostruzione era funzionale alle esigenze di quel tipo di stato, al quale faceva da pendant il positivismo formalista, ma ormai essa ha smarrito qualsiasi validità ricostruttiva alla luce del ribaltamento compiuto dalla Carta del 1948.

[9] Anche A. Ruggeri, Il principio personalista e le sue proiezioni, in Federalismi, 17, 2013, arriva a conclusione similare. Così, nella sostanza, anche E. Rossi, Principi fondamentali, sub art. 2 Cost., in Commentario Cost., a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, I, Torino, 2006, 42 ss.

[10] Cfr. N. Matteucci, Positivismo giuridico e costituzionalismo, cit., 149 e 150; F. Merusi, L'affidamento del cittadino, Milano, 1970, 12 ss. Sullo stato costituzionale come evento dalle potenzialità rivoluzionarie anche dal punto di vista del rapporto fra persona e poteri degli organi dello stato, fra i tanti, cfr. N. Bobbio, Mutamento politico e rivoluzione, a cura di L. Caragliotto, L. Merlo Pich, E. Bellando, con prefazione di M. Bovero, Roma,

2021, 463 ss., 468; Ferrajoli, Diritti fondamentali. Un dibattito teorico, già cit., 138; E. Cheli, I fondamenti dello "Stato costituzionale", in Lo Stato costituzionale. I fondamenti e la tutela, a cura di L. Lanfranchi, I, Roma, 2006, 41 ss.; M. Fioravanti, Stato costituzionale in trasformazione, Modena, 2021, 7 ss.

[11] Per un'analisi cristallina, cfr. G. Zagrebelsky, Il diritto mite, Torino, 1992, passim, ma già 4 ss.

[12] J. Habermas, Fatti e norme, trad. it. di L. Ceppa, Roma-Bari, 2013, 200 ss.; A. Baldassarre, Il costituzionalismo e lo stato costituzionale, Modena, 2020, 34 ss.; G. Zagrebelsky, La legge e la sua giustizia, Bologna, 2017, 133 ss.

[13] Lo spiega ampiamente V. Omaggio, Saggi sullo Stato costituzionale, Torino, 2022, 134 (nel testo, enfasi di chi scrive).

[14] In altra occasione mi sono occupato di questi temi (se si vuole, A. Giovannini, Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy, in Riv. dir. trib., 2022, I, 497 ss., specie 511 ss.). In quella circostanza ho precisato - e qui lo ribadisco - che la sovranità applicata ai tributi non è "altra" dalla sovranità che convenzionalmente si definisce generale. Anche se guardata dall'angolo prospettico dei tributi, la sovranità si articola sempre nell'esercizio di un triplice ordine di poteri: quello ordinamentale, funzionale alla normazione generale ed astratta, quello di governo e quello coercitivo. Il potere impositivo, perciò, è solo un elemento della sovranità, che deve essere esercitato nel rispetto e all'esclusivo fine di attuare l'ethos dei princìpi costituzionali. Cfr. G.A. Micheli, Profili critici in tema di potestà d'imposizione (1964), ora in Opere minori di diritto tributario, II, Milano, 1982, 30 ss.; E. De Mita, La legalità tributaria, Milano, 1993, 5 ss.; G. Marongiu, I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici, Torino, 1995, 10 ss.; F. Gallo, Le ragioni del fisco, Bologna, 2011, 79 ss.; A. Fedele, Diritto tributario (principi), in Enc. dir., Annali, II, t. 2, Milano, 2008, 447 ss., specie 453, 467 e 468; G. Falsitta, Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008, 8 ss., 81 ss.; L. Antonini, Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, Milano, 1996, 21 ss., 123 ss.

[15] Cfr. N. Matteucci, Positivismo giuridico e costituzionalismo, cit., 149 e 150; F. Merusi, L'affidamento del cittadino, Milano, 1970, 12 ss.

[16] Come ho già precisato nella nota 3, non affronto il tema del rimborso e dell'onere probatorio gravante sul contribuente poiché la regola che pure il comma 5-bis stabilisce («Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso») è meramente ripetitiva di un'impostazione assolutamente pacifica.

[17] Per chi aderisce alla teoria costitutiva dell'obbligazione d'imposta la ripartizione dell'onere non si salda alla norma codicistica, ma discende dal principio di precostituzione della prova: "a nessun atto la pubblica amministrazione può (possa) accingersi senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto". Così E. Allorio, Diritto processuale tributario,Torino, 1962, 377-378). Sviluppa la teoria del Maestro, F. Tesauro, L'onere della prova nel processo tributario (1986), ora in Scritti scelti, II, a cura di F. Fichera, M. C. Fregni, N. Sartori, 2022, 268 ss., e la riprende più recentemente N. Sartori, I limiti probatori nel processo tributario, Torino, 2023, 79-80. Danno dimostrazione della linearità e semplicità ricostruttiva dell'impostazione dichiarativa, alla quale aderisco, che riferisce la ripartizione direttamente all'art. 2697 c.c., fra gli altri, P. Russo, Il nuovo processo tributario, Milano, 1974, e Id., Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2013, 195 ss.; F. Batistoni Ferrara, Appunti sul processo tributario, Padova 1995, 67 ss. La questione, va detto, ha ormai perduto rilievo fors'anche teorico giacché la Corte costituzionale, oltre alla Cassazione, ha affermato espressamente l'applicazione dell'art. 2697, cod. civ., al processo tributario. Si veda Corte Cost., n. 109 del 2007.

[18] È senz'altro condivisibile la ricostruzione di P. Russo, Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria, in Riv. dir. trib. online, 7 dicembre 2022. In termini opposti, ma con argomentazioni che a me sembrano non convincenti, C. Glendi, L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!, in Quotidiano IPSOA, editoriale 24 settembre 2022.

[19] La Cassazione ha fatto applicazione della "vicinanza", fra l'altro, in materia di transfer pricing, così addossando al contribuente l'onere di provare la normalità o la correttezza dei prezzi praticati. Fra le molte, Cass. n. 13571/2021, n. 17512/2019. Molto criticamente, in termini condivisibili per quanto riguarda l'approdo giurisprudenziale, cfr. G. Vanz, Criticità nell'applicazione delle regole giurisprudenziale della "vicinanza della prova", in Dir. prat. trib., 2021, I, 2584 ss. La Cassazione ha fatto inoltre uso della regola anche in materia di inerenza dei costi, qualificandoli come "fatti impeditivi" del diritto di credito dell'amministrazione e addossando così al contribuente la prova della loro inerenza all'attività. L'interpretazione giurisprudenziale è assai discutibile, non foss'altro perché tratta l'inerenza come fosse un fatto, quando invece è regola d'interpretazione. Si veda, per la tesi qui criticata, Cass. n. 11942/2016, n. 12127/2022, 33568/2022.

[20] Su questo tema cfr. puntualmente S. Muleo, Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario, in Riv. trim. dir. trib., 2021, 603 ss.

[21] Condivisibile la critica di S. Muleo, Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove, già cit.

[22] È senz'altro condivisibile la tesi di Tesauro che riporta l'onere della prova, almeno in prima battuta, al procedimento amministrativo e dunque alla fase sostanziale di ricerca della capacità contributiva. La distribuzione dell'onere, afferma l'autore, "dipende dal diritto sostan-

ziale". Cfr. F. Tesauro, Prova (diritto tributario), in Enc. dir., Agg. III, Milano, 1999, 884 ss., 886 e 893.

[23] Questo requisito della prova sarà esaminato nel prossimo paragrafo.

[24] Non mi sfugge che la disposizione parla di "annullamento" dell'atto impugnato se manca la prova o questa difetta nella sua compiutezza. Si deve però dire che l'espressione è scarsamente significativa dal punto di vista ricostruttivo generale, sia perché, com'è noto, le teorie scientifiche hanno basamenti diversi da quelli nominalistici; sia perché la stessa mal si lega con il sostantivo "fondatezza" di cui parla la stessa disposizione nello stesso alinea, requisito che all'evidenza si può riferire anche al diritto di credito; sia perché l'annullamento non si concilia con la locuzione "pretesa tributaria" utilizzata nel comma 4 dello stesso art. 7, anch'esso riformato della legge n. 130 del 2022. E' quanto basta, io credo, per dimostrare l'approssimazione concettuale con la quale la riforma è stata scritta e dunque per non assegnare alle singole espressioni un'importanza eccessiva e decisiva, specialmente se tramite di esse si pretende o si pretendesse di consacrare una teoria piuttosto che un'altra sulla natura dell'obbligazione d'imposta e del processo tributario. Mi sembra, insomma e in altre parole, di poter sostenere che, per chi come me ha da sempre sposato l'impostazione dichiarativista, la ricostruzione del processo come di impugnazione-merito - per usare un'espressione celeberrima ampiamente sviluppata da Pasquale Russo e ripresa dalla giurisprudenza assolutamente maggioritaria - mantenga inalterata la sua validità.

[25] Il principio del libero convincimento, tuttavia, "non può favorire una sorta di anarchia delle operazioni del giudice e, negli ordinamenti moderni, che hanno acquisito consapevolezza delle necessità che il sistema probatorio sia fondato su basi razionali, non può servire da cortina per mascherare operazioni autoritarie". Così G. Verde, Prova, cit., 591.

[26] Per come disciplinata dagli artt. 2727 e 2729 c.c., e dall'art. 39, comma 1, lettera d), d.P.R. n. 600 del 1973, e dall'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972.

[27] L'approccio teorico che probabilmente si coglie in questa esposizione si rifà, da un lato, agli insegnamenti chiovendiani sulla tutela dei beni della vita dei consociati come scopo principale della giustizia; per un altro al costituzionalismo principialista, così da superare la rigidità avaloriale del positivismo formalistico, da quello di Karl von Gerber fino a quello di Hans Kelsen; per un altro verso ancora alle teorie realistiche del diritto d'origine nord-europee e nord-americane. In questa sede mi limito soltanto, per chi vuole, a rinviare a A. Giovannini, Sull'azione processuale e sulla tutela dei beni della vita, ora in Per principi, Torino, 2022, 127 ss.; Id., Sul diritto, sul metodo e sui principi, ivi, 3 ss.; Id., Note controvento su interesse fiscale e "giustizia" nell'imposizione come diritto fondamentale, in Riv. dir. trib., 2023, I

[28] V. Andrioli, Presunzioni (diritto civile e diritto processuale civile), in Noviss. dig. it., XIII, Torino, 1966, 767 ss.

[29] L'indicazione degli elementi di prova nell'avviso di accertamento è prescritto dall'art. 56, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 e, per l'atto di contestazione della violazione, dall'art. 16, secondo comma, del d.lgs n. 472 del 1997, non anche dall'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973. L'indicazione, tuttavia, in un'interpretazione costituzionalmente orientata e per coerenza sistematica, si deve ritenere obbligatoria anche per le imposte sui redditi non solo perché fra questi tributi corre quasi sempre identità di rettifica e unicità del provvedimento d'accertamento, ma anche perché quella indicazione è essenziale per l'esercizio del diritto alla difesa nella sua pienezza ed effettività, ed anche per consentire al contribuente di controllare fin dalla fase preprocessuale l'uso non arbitrario del potere d'accertamento. Il che non significa che l'amministrazione non possa integrare in corso di causa il ventaglio delle prove, purché, ovviamente, entro i fatti già indicati nell'avviso di accertamento e al ricorrente-contribuente sia riconosciuto un termine di replica, peraltro previsto espressamente dall'art. 24, secondo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992. Cfr. F. Batistoni Ferrara, La prova nel processo tributario: riflessioni alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali, in Giur. trib., 2007, 745 ss.

[30] Così G. Ubertis, Prova penale (teoria della), in Diz. dir. pubbl., diretto da S. Cassese, V, Milano, 2006, 4719 ss., 4726. Più ampiamente M. Nobili, Il principio del libero convincimento del giudice, Milano, 1974, passim, ma specie 255 ss., nonché F. Cordero, Tre studi sulle prove penali, Milano, 1963, fin da 7 ss.

[31] Sia consentito rinviare ad A. Giovannini, Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa, Milano, 1992, passim, e più recentemente Id., L'onore della prova nell'accertamento analitico-presuntivo, in Trattato sull'onore della prova, diretto da L. Tosi, Milano, 2023.

[32] Lo sostiene P. Boria, L'interesse fiscale, Torino, 2002. Diversamente, in termini netti, mi sono espresso in Note controvento su interesse fiscale e "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale, in Riv. dir. trib., 2023, I,

[33] G. A. Micheli, Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1976, I, 396 ss.; F. Moschetti, Avviso d'accertamento tributario e garanzie del cittadino, in Dir. prat. trib., 1983, I, 1930 ss.

[34] E ciò come conseguenza della distinzione fra gradazione probabilistica della prova indiretta e pluralità dei risultati inferenziali. Nella prova indiretta, come fonte e quale che essa sia, la gradazione probabilistica è sua caratteristica naturale. Ciò nondimeno, questa caratteristica non impedisce di qualificare il fatto ricostruito come processualmente certo. La pluralità dei risultati dedotti in via presuntiva e quindi non sorretti da un nesso necessario tra fatto noto e quello ignoto, invece, incidono sull'attendibilità della fonte ed è per questo che non possono essere qualificati come dimostrativi del

fatto ignorato, che infatti lasciano nell'incertezza della pluralità degli esiti. Questo accennato, ne sono consapevole, è uno degli aspetti fra i più controversi del dibattito sulle presunzioni, ma ho sempre ritenuto che l'impostazione sommariamente richiamata sia quella da preferire per evitare continue e perniciose slabbrature del sistema probatorio e dei princìpi costituzionali. Esattamente quello che è accaduto negli ultimi lustri.

[35] Per quella tributaria, ex pluris, G. Gentili, Le presunzioni nel diritto tributario, Padova, 1984, 158 ss.; Tesauro F., Le presunzioni nel processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, I, 188 ss.; R. Lupi, Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Milano, 1988, 210 ss.; M. Trimeloni, Le presunzioni tributarie, in Trattato dir. trib., diretto da Amatucci A., II, Padova, 1994, 81 ss.; A. Marcheselli, Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore, Torino, 2008; G.M. Cipolla, La prova tra procedimento e processo tributario, Padova, 2005, 445 ss. Per la letteratura processuale civile, cfr. L.P. Comoglio, Le prove civili, in Trattato dir. priv., diretto da Rescigno U., XXXI, rist., Torino, 1999, 322 ss.; M. Taruffo, Studi sulla rilevanza della prova, Padova, 1970, 192 ss., 233 ss.

[36] Cfr. C. Glendi, Il giudice tributario e la prova per presunzioni, in Le presunzioni in materia tributaria, a cura di A.E. Granelli, Rimini, 1987, 157.

[37] È disciplinata dall'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 54, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972. Cfr. ampiamente F. Tesauro, Le presunzioni nel processo tributario, loc. cit.

[38] Sia consentito rinviare, anche per riferimenti bibliografici, al mio Ipotesi normative di reddito e accertamento, cit., 93 ss.

[39] Riprendo l'orientamento giurisprudenziale che finisce per permettere alle presunzioni semplici di surrogare presunzioni legali o, di fatto, per allargare o modificare fattispecie impositive disciplinate dal diritto sostanziale. E' il caso, ad esempio, dell'equiparazione della conclusione delle prestazioni professionali alla percezione dei compensi (art. 54 T.U.I.R.), oppure della presunzione che tende a riqualificare come ricavi gli apporti finanziari dei soci in società di capitali (art. 85 T.U.I.R.). Cfr., per asciutte e puntuali osservazioni, M. Basilavecchia, Corso di diritto tributario, Torino, 2022, 415 ss.

[40] R. Lupi, Studi sociali e diritto, Roma, 2022, 83 ss., 92 ss.

Fonte www.giustiziainsieme.it
Autore di Alessandro Giovannini

Come cambia il modello 730 nel 2023? Attenzione su aliquote e redditi assimilabili al lavoro

L'attuale esecutivo politico ha dato il via libera ad alcune modifiche in merito al **modello 730**. I cambiamenti riguardano due elementi: da un lato le **aliquote** e dall'altro i **redditi che sono connessi al lavoro**.

Partiamo con le **aliquote** e le modifiche che hanno portato **nuovi scaglioni** da considerare:

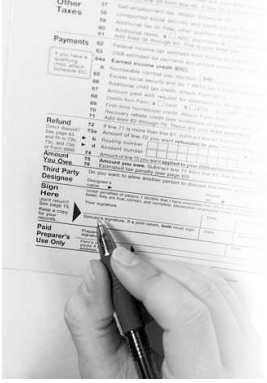
- Con **redditi fino a 15.000 euro all'anno**, la tassazione è del 23%;
- Con **redditi da 15.000 euro a 28.000 euro all'anno**, si ha una tassazione al 25%;
- Per i **redditi da 28.000 euro** fino a **50.000 euro** all'anno la percentuale con cui si viene tassati è del 35%;
- **Tutti i redditi che vanno oltre i 50.000 euro** presentano un'aliquota del 43%.

A cambiare, come preannunciato in precedenza, anche le situazioni che riguardano i **redditi assimilati al lavoro principale** che viene eseguito. Di seguito cosa si deve indicare in base alle modifiche fatte su questo ambito:

- **Assegni che non sono generati da un lavoro professionale** o sono **frutto di capitale** come può essere un assegno alimentare. Proprio su questo strumento di pagamento, però, una **banca italiana ha preso una decisione che ha spiazzato tutti**;
- Gli assegni da dichiarare sono anche quelli che vengono stabiliti da un giudice a titolo di importo per affitti o spese condominiali, che sono generati a **scadenza periodica**. Da escludere, in caso di separazione, i redditi utili al mantenimento dei figli;
- Tutti gli importi che vanno a **saldare le indennità con amministrazioni pubbliche** per aver eseguito mansioni di dominio pubblico;
- Eventuali rendite vitalizie e quelle a tempo determinato che sono considerate come titolo oneroso;
- Compensi che vengono versati ad **esperti tributaristi** e **giudici tributari**, si aggiunge l'assegno per aver **ricoperto una carica pubblica**;
- Dichiarare le cifre generate dal lavoro autonomo intramurario eseguito da personale del **Sistema Sanitario Nazionale**.

Dunque, le modifiche a cui stare attenti sono varie ma non risultano essere degli scogli insormontabili.

Fonte internet.tuttogratis.it



Prelievi e versamenti non giustificati sul conto corrente: la corretta interpretazione dell'art. 32, Co.1, D.P.R. 600/1973 fornita dalla Corte Costituzionale

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Alessandro Villani

Commento a sentenza - Corte Costituzionale 31 gennaio 2023, n.10

Premessa

In tema di accertamento bancario, sono infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 32, co.1, n. 2 del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui dispone la presunzione per la quale i prelievi dal conto corrente, qualora non risultino dalle scritture contabili, sono considerati ricavi dell'imprenditore commerciale, salvo che ne sia indicato il beneficiario.

La norma censurata testualmente dispone che "*…i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili*".

La Corte Costituzionale, con la recente sentenza del 31 gennaio 2023, n. 10, ha rigettato le questioni di legittimità costituzionale della norma *de qua*.

Il caso

La questione trae origine dall'Ordinanza dello scorso aprile 2021, con cui la Commissione tributaria provinciale di Arezzo sollevava, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, numero 2), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui pone la presunzione per la quale i prelevamenti sul conto corrente, se non risultano dalle scritture contabili, sono considerati ricavi dell'imprenditore commerciale, salvo che ne sia indicato il beneficiario.

Il giudice rimettente riferiva che l'Agenzia delle entrate, a seguito di indagini finanziarie e sulla scorta delle risultanze di conti correnti bancari, recanti versamenti e prelevamenti non giustificati, aveva accertato una maggiore base imponibile di un imprenditore individuale sia per le imposte dirette, sia per l'IVA per l'anno 2013.

L'avviso di accertamento del 7 dicembre 2018 veniva impugnato dal contribuente che, a fondamento del ricorso, deduceva in particolare che l'Ufficio, nel rideterminare l'imponibile per la quantificazione delle imposte dirette, sommando i versamenti e i prelevamenti delle movimentazioni sui propri conti correnti, non aveva tenuto conto delle giustificazioni fornite dallo stesso per superare la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973.

La Corte territoriale evidenziava che la predetta norma pone infatti una presunzione legale relativa - che, in accordo con la giurisprudenza dominante, può essere superata solo mediante «prove rigorose, e non con presunzioni» - per la quale i prelevamenti sul conto corrente, se non risultano dalle scritture contabili, sono considerati ricavi dell'imprenditore commerciale, salvo che ne sia indicato il beneficiario, ove superino gli importi di euro 1.000,00 giornalieri e comunque di euro 5.000,00 mensili.

Il giudice rimettente paventava la possibile violazione, da parte della norma censurata, dell'art. 3 della Costituzione, sul piano dell'intrinseca ragionevolezza, atteso che in mancanza di giustificazione, un prelievo dal conto può essere attribuito, altrettanto ragionevolmente, a costi d'impresa quanto a spese personali, specie nell'ipotesi di piccoli imprenditori individuali che abbiano optato (come il contribuente nel giudizio presupposto) per il regime di contabilità semplificata.

Ancora, l'acquisizione di fattori produttivi, in ogni caso, potrebbe in ipotesi aver prodotto entrate che sono state contabilizzate, e quindi dichiarate, oppure, in caso contrario, già considerate nell'accertamento quali versamenti ingiustificati, con con-

seguente effetto di «duplicare la posta» se sono sommati i prelevamenti.
In subordine, la Corte rimettente deduceva l'irragionevolezza intrinseca della presunzione di equiparazione dei prelevamenti su conto corrente ai ricavi, laddove opera anche rispetto agli imprenditori assoggettati a contabilità semplificata, poiché tale regime contabile determina, come sottolineato da questa Corte nella sentenza n. 228 del 2014 rispetto ai professionisti, una sorta di «promiscuità» contabile, con conseguente difficoltà di distinguere tra spese personali e spese professionali.

La motivazione della sentenza

Così chiarita in estrema sintesi la questione che ha dato origine ai fatti di causa, preme osservare che la Corte Costituzionale si era già pronunciata sulla **costituzionalità dell'art. 32, co. 1 n. 2, dpr 600/1973**, dapprima con la sentenza 225 del 2005.
In siffatta decisione, la Consulta chiariva che la citata disposizione consente all'Amministrazione finanziaria di ricorrere a una doppia presunzione: i prelievi sarebbero destinati a finanziare costi occulti, i quali a loro volta avrebbero prodotto pari ricavi non risultanti dalla contabilità.
Parte della giurisprudenza aveva obiettato come, da un accertamento analitico-deduttivo consimile, ne deriverebbe un potenziale duplice effetto distorsivo, sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3 Cost.) e in relazione al principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.).
Più in particolare, nella relativa fattispecie, il giudice a quo aveva dubitato della **legittimità costituzionale della norma per essere la stessa lesiva, da un lato, del principio di eguaglianza** in danno dei titolari di rapporti bancari, nella misura in cui li assoggetta all'irragionevole «doppia presunzione» che i prelevamenti non giustificati siano acquisti e che dagli acquisti derivino pari ricavi, **e da un altro**, **del principio di capacità contributiva**, atteso che l'equiparazione prelevamenti/ricavi comporta che i primi costituiscano imponibile per l'intero, stante l'impossibilità di dedurre i costi correlati a tali ricavi, meramente presunti.
Con la richiamata pronuncia, nel dichiarare non fondate le questioni sollevate, la Consulta ha considerato, innanzitutto, la lamentata violazione dell'art. 53 Cost. rispetto alla quale ha ritenuto sostanzialmente erronea la premessa interpretativa sulla quale si era fondata la Commissione tributaria rimettente poiché, nell'ambito di un accertamento induttivo "puro" (o accertamento induttivo in senso stretto se la contabilità dell'impresa è complessivamente inattendibile ovvero se il reddito non è indicato nella dichiarazione; o se dal verbale ispettivo risulta che l'impresa non ha tenuto o ha sottratto all'accertamento scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali; o se il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o esibire atti o documenti e non ha risposto al questionario) la giurisprudenza di legittimità aveva chiarito che, in detta ipotesi, nel rideterminare i redditi con l'atto impositivo, gli uffici finanziari devono considerare, in conformità al principio di capacità contributiva, non solo i maggiori ricavi ma anche l'incidenza percentuale dei costi relativi, da detrarre dall'ammontare dei prelievi non giustificati.
La medesima sentenza n. 225 del 2005 ha, di poi, escluso anche la dedotta lesione del canone di ragionevolezza, sottolineando la non manifesta arbitrarietà della previsione censurata laddove assume, mediante una presunzione suscettibile di prova contraria, che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile.
Rigettando le questioni di legittimità sollevate dalla Corte territoriale, la Corte Costituzionale, con la sentenza in commento, salva ancora una volta la disposizione censurata dell'art. 32, comma 1, n. 2 dpr 600/1973.
In particolare, la pronuncia della Consulta trae l'abbrivo dalla ratio della norma tacciata di incostituzionalità, che va ravvisata nella necessità di introdurre uno strumento utile per contrastare efficacemente fenomeni di evasione in un contesto storico nel quale operava ancora il cosiddetto segreto bancario.
La disposizione, innanzitutto, esprime una presunzione - non attinta dalle questioni di legittimità costituzionale in esame - ritenuta comunemente conforme all'*id quod plerumque accidit*, per la quale i versamenti sul conto corrente, salvo prova contraria del contribuente, ove non dichiarati o risultanti dalle scritture contabili, costituiscono ricavi "occulti" sottratti alla tassazione.
Viene invece in rilievo, ed è censurata sotto il profilo tanto della violazione del canone di ragionevolezza quanto del principio di capacità contributiva, la stessa norma laddove pone la presunzione secondo cui anche i prelevamenti sul conto, se non risultanti dalle scritture contabili dell'imprenditore e salvo che quest'ultimo ne indichi il beneficiario, costituiscono, per un pari importo, ricavi.
Nell'intento di contrastare più efficacemente gravi fenomeni di evasione, il legislatore ha in vero introdotto una sorta di duplice meccanismo inferenziale in forza del quale se un imprenditore effettua un prelievo non risultante dalla contabilità lo stesso deve ritenersi compiuto per sostenere costi "occulti" che a propria volta hanno prodotto pari ricavi "occulti", salvo che il contribuente indichi il beneficiario

del prelievo.
In altre parole, la citata disposizione consente all'Amministrazione finanziaria di ricorrere a una doppia presunzione: i prelievi sarebbero destinati a finanziare costi occulti, i quali a loro volta avrebbero prodotto pari ricavi non risultanti dalla contabilità.
Parte della giurisprudenza, come prima detto, aveva obiettato come, da un accertamento analitico-deduttivo consimile, ne deriverebbe un potenziale duplice effetto distorsivo, sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3 Cost.) e in relazione al principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.).
Per quanto concerne il primo profilo, il rischio è quello di riservare al contribuente in possesso di una contabilità attendibile un regime probatorio più severo rispetto a quello di chi abbia omesso in toto la tenuta della contabilità, versi in situazione di complessiva inattendibilità o si sia reso responsabile di condotte talmente gravi da giustificare un accertamento induttivo.
In merito al secondo aspetto, in mancanza della deduzione dei costi, seppure presunti o desunti dalle medie si settore, si finirebbe per tassare, almeno in parte, una ricchezza inesistente.

La Consulta, richiamando la sentenza 225/2005 sopra richiamata, conclude che le questioni sollevate possono ritenersi infondate, a patto di interpretare la norma in esame (ed è questa la portata innovativa della sentenza che qui si commenta) in maniera conforme a Costituzione.
Più in dettaglio, la presunzione legale di cui all'art. 32 cit. è ragionevole e quindi non contrasta con l'art. 3, Cost., in quanto è fondata su dati di esperienza generalizzati secondo l'id quod plerumque accidit; tuttavia l'esigenza del rispetto della capacità contributiva richiede che una accentuazione così marcata del favor per il fisco sia bilanciata da un regime della prova contraria a favore del contribuente, estesa a ogni presunzione semplice (art. 2729 c.c.) e integrata dalla deducibilità del fatto notorio (art. 115, secondo comma c.p.c.). In realtà, la giurisprudenza di legittimità ben riconosce la facoltà del contribuente di fornire la prova contraria anche mediante presunzioni semplici, sia in quanto le stesse sono prove e non meri argomenti di prova, sia perché la inammissibilità di uno strumento istruttorio dovrebbe essere prevista per legge.
Il contribuente, quindi, potrà eccepire la «incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati»; ciò sulla base della più recente giurisprudenza di legittimità.
Ciò è deducibile anche da un'altra pronuncia della Corte Costituzionale, (sentenza n. 228 del 2014), la quale, ponendo in comparazione la posizione dei contribuenti imprenditori con quella dei lavoratori autonomi e dei professionisti, ha sì ritenuto, quanto a questi ultimi, che tale presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito, ma ha anche confermato, quanto agli imprenditori, che la presunzione fondata sui prelevamenti bancari è «*congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi*».
Sulla scia di questa giurisprudenza, la Consulta ribadisce ulteriormente, per un verso, la non manifesta irragionevolezza della «doppia presunzione» che dai prelevamenti bancari ingiustificati, eseguiti dall'imprenditore, inferisce costi e ricavi occulti e pertanto reddito imponibile, oggetto di rettifica e di accertamento da parte del fisco; presunzione che si iscrive nel più ampio contesto della normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari e sulla regolamentazione limitativa della circolazione del danaro contante al fine di contrastare l'evasione o l'elusione fiscale.
Per altro verso, la Corte Costituzionale chiarisce che l'interpretazione adeguatrice della norma in esame, orientata alla conformità ai parametri suddetti, richiede che il contribuente imprenditore possa sempre articolare la prova contraria presuntiva e, in particolare, eccepire la «*incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati*» (sentenza n. 225 del 2005) affinché la presunzione in esame risulti compatibile anche con il principio di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.).
Non fondate sono, poi, le questioni di legittimità costituzionale sollevate sempre con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., lo stesso art. 32, primo comma, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui equipara presuntivamente i prelievi ingiustificati non risultanti dalle scritture contabili ai ricavi anche per gli imprenditori assoggettati a un regime di contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 t.u. imposte redditi.
Ebbene, la Consulta, nel rigettare tale questione, dapprima ricorda che le imprese individuali e le società di persone e assimilate i cui ricavi non abbiano superato, nell'arco di un intero anno solare, determinate soglie (ovvero, gli importi di euro 400.000,00 se hanno per oggetto prestazioni di servizi e di euro 700.000,00 se hanno per oggetto altre attività), **adottano il regime della contabilità semplificata come "naturale", nel**

senso che lo stesso opera automaticamente per le medesime, ferma la possibilità di optare, in alternativa, per quello ordinario.

Le imprese che adottano un sistema di contabilità semplificata non sono obbligate a redigere il bilancio e sono, dunque, esonerate dalla tenuta delle scritture contabili (libro giornale, libro inventari e scritture ausiliarie), in quanto devono registrare solo i costi e i ricavi di competenza dell'esercizio, mentre non devono provvedere a rilevare gli incassi e i pagamenti.

I dubbi di legittimità costituzionale del giudice a quo riprendono, in larga parte, le argomentazioni sottese alla richiamata sentenza n. 228 del 2014, con la quale la Corte costituzionale, nel dichiarare costituzionalmente illegittima la norma censurata nella parte in cui, dopo l'intervento della legge n. 311 del 2004, aveva esteso anche ai lavoratori autonomi la presunzione iuris tantum per la quale i prelievi su conto corrente si considerano «compensi» così come si considerano «ricavi» per il contribuente imprenditore, ha in motivazione sottolineato che tale declaratoria si imponeva, oltre che per la natura dell'attività dei professionisti, anche per la circostanza che gli stessi possono legittimamente avvalersi di regimi di contabilità semplificata connotati da una sorta di "naturale promiscuità" tra le spese sostenute per l'esercizio dell'attività professionale e quelle personali.

La Consulta ha quindi ritenuto - proprio con riferimento ai prelevamenti bancari - che fosse costituzionalmente illegittimo l'allineamento della posizione dei lavoratori autonomi e dei professionisti a quella degli imprenditori, anche in regime di contabilità semplificata, quanto alla presunzione di ricavi/compensi "occulti", deducibili dai prelevamenti stessi. È pertanto venuta meno l'equiparazione dei prelevamenti bancari ingiustificati ai compensi.

Anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini, esistono però specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua, anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo.

Secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata e non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati". Il fondamento economico-contabile di tale presunzione è stato ritenuto dalla Corte Costituzionale congruente solo con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi".

Analoga caratteristica, al contrario, non è rinvenibile nell'attività svolta dai lavoratori autonomi, caratterizzata invero dalla preminenza dell'apporto del lavoro proprio e dalla marginalità dell'apparato organizzativo.

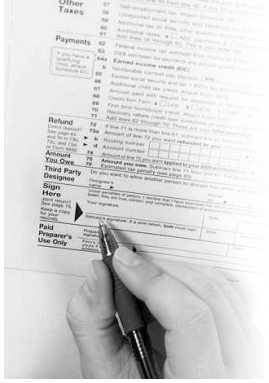
Non è possibile, però, in ragione del solo regime di contabilità in concreto adottato dal contribuente, assumere un'equiparazione tra la situazione dei lavoratori autonomi e professionisti e quello degli imprenditori commerciali; il quale ultimo si caratterizza - come evidenziato dalla stessa sentenza n. 228 del 2014 - per le continue movimentazioni sul conto corrente dovute a un'attività nella quale, a differenza di quanto avviene per lavoratori autonomi e professionisti, è preponderante sul lavoro proprio dell'imprenditore, l'apparato organizzativo che lo sostiene.

Peraltro successivamente, con il D.L. n. 193 del 2016, lo stesso legislatore è intervenuto sulla disposizione censurata proprio per risolvere il problema delle eventuali difficoltà probatorie derivanti da situazioni come quella dell'imprenditore assoggettato a contabilità semplificata, prevedendo adeguate soglie di movimentazioni giornaliere su conto corrente (sino all'importo di 1.000,00 euro) e mensili (sino all'importo complessivo di 5.000,00 euro), solo dopo il superamento delle quali opera la presunzione in esame.

Quest'ultima, pertanto, non solo non è manifestamente irragionevole (art. 3 Cost.), ma neppure determina un trattamento ingiustificatamente differenziato in peius per gli imprenditori commerciali assoggettati al regime di contabilità cosiddetta semplificata; né è leso il principio della capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.).

In conclusione, la disposizione di cui all'art. 32, co. 1 n. 2 DPR 600/1973 non è incostituzionale in primo luogo perché la presunzione legale relativa ivi prevista non contrasta con l'art. 3 Cost., essendo ammesso il contribuente alla prova contraria, anche mediante l'ausilio di presunzioni semplici; in secondo luogo, perché non viola il principio della capacità contributiva, dal momento che la portata della sentenza della Consulta 228/2014, che aveva deciso la legittimità delle regole in parola rispetto ai lavoratori autonomi, **non è estensibile alla fattispecie imprenditoriale**. Solo ne primo caso la prevalenza del contributo personale giustifica le continue movimentazioni sul conto corrente.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione
Avv. Alessandro Villani



Valido l'accertamento parziale basato su prove presuntive

FiscoOggi
RIVISTA *ONLINE* DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il termine di sessanta giorni dalla consegna della copia del processo verbale di chiusura delle ispezioni presso la sede del contribuente, non riguarda le verifiche "a tavolino"

Con l'ordinanza n. 861 del 13 gennaio 2023 la Cassazione, rigettando il ricorso presentato dal contribuente, ha chiarito che l'accertamento parziale non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto a quello ordinario previsto dagli articoli 38 e 39 del Dpr n. 600/1973, e dagli articoli 54 e 55 del Dpr n. 633/1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le medesime regole, con la conseguenza che il relativo oggetto non è circoscritto ad alcuna categorie di redditi e la prova può essere validamente raggiunta anche in via presuntiva.

Con la medesima pronuncia, la Corte ha stabilito, inoltre, che la nullità dell'accertamento derivante dal mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente riguarda solo ed esclusivamente i casi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente e non anche, invece, le cosiddette verifiche a tavolino. La norma prevede, infatti, che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, determini l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, essendo detto termine posto a garanzia del corretto dispiegarsi del contraddittorio procedimentale.

Il fatto e il ricorso in Cassazione

L'Agenzia delle entrate emetteva, nei confronti del contribuente, un avviso di accertamento per importi Irpef, Irap e Iva non versati, fondandolo su presunzioni derivanti dalla documentazione extracontabile rinvenuta dalla Guardia di finanza presso l'abitazione del medesimo, in relazione alla quale lo stesso contribuente non aveva saputo fornire idonea giustificazione.
Avverso tale atto impositivo, il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla commissione tributaria di primo grado, che lo rigettava. Proponeva, dunque, appello dinanzi ai giudici tributari di secondo grado, che continuavano, però, a dare ragione all'operato del Fisco, rigettando l'appello proposto dal cittadino.
Il contribuente decideva, dunque, di ricorrere in ultima istanza dinanzi alla Corte di cassazione con apposito ricorso, avverso il quale resisteva con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Nello specifico, il contribuente lamentava violazione e falsa applicazione dell'articolo 41-*bis* del Dpr n. 600/1973, in relazione all'articolo 360 cpc, comma 1, n. 3, ritenendo che gli avvisi di accertamento parziale, quale quello in esame, debbano fondarsi su dati di assoluta certezza e non già su mere presunzioni.
Contestava, inoltre, violazione e falsa applicazione dell'articolo 12, commi 2 e 7, dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), evidenziando l'emissione *ante tempus* dell'avviso di accertamento. Il contribuente sosteneva, infatti, che l'atto fosse stato emesso a seguito di richiesta di informazioni da parte dell'Agenzia, sicché il termine dilatorio di sessanta giorni avrebbe dovuto essere computato dalla data di tale richiesta. Lamentava, inoltre, il fatto che l'avviso di accertamento fosse fondato, a suo giudizio, su verifiche ulteriori nei confronti di altri contribuenti, delle quali sarebbe stata omessa l'allegazione, e della circostanza che non sarebbe stato informato dei suoi diritti, secondo la previsione dell'articolo 12, comma 2, dello Statuto del contribuente.

Il quadro normativo di riferimento

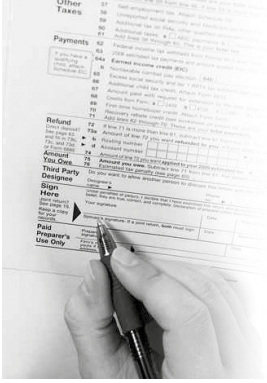
Esaminando le norme che vengono in questione nella vicenda, rileviamo come, ai sensi dell'articolo 41-*bis* del Dpr n. 600/1973, i competenti

uffici dell'Agenzia possono, qualora da attività istruttorie risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, limitarsi ad accertare il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, dando vita a un cosiddetto accertamento parziale, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice.
Ai sensi, invece, del comma 2 dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente, lo stesso, quando viene iniziata una verifica, ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto della medesima, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che gli vanno riconosciuti in occasione delle verifiche stesse.
Il successivo comma 7 del medesimo articolo 12 dispone, poi, che nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori, prevedendo che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

La decisione della Corte

Pronunciandosi definitivamente sulla questione, i magistrati di piazza Cavour hanno dato torto al contribuente, rigettando il suo ricorso.
La Corte di legittimità ha, infatti, chiarito, come l'accertamento parziale non rappresenti un metodo di accertamento autonomo rispetto a quello ordinario previsto dagli articoli 38 e 39 del Dpr n. 600/1973 (per quanto concerne le imposte sui redditi), e dagli articoli 54 e 55 del Dpr n. 633/1972 (per quanto riguarda l'Iva), bensì una modalità procedurale che ne segue le medesime regole, con la conseguenza che il relativo oggetto non è circoscritto ad alcune categorie di redditi e la prova può essere validamente raggiunta dall'ufficio anche in via presuntiva.
In merito, i giudici romani hanno richiamato anche la precedente decisione conforme della Corte di cassazione n. 28681/2019 a mente della quale "*l'accertamento parziale, che è uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli* ***artt. 38*** *e* ***39****,* ***D.P.R. n. 600 del 1973*** *e 54 e 55,* ***D.P.R. n. 633 del 1972****, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, per cui può basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo ed il relativo avviso può essere emesso pur in presenza di una contabilità tenuta in modo regolare*".
Con riferimento alle doglianze del contribuente in merito all'articolo 12 della legge n. 212/2000, i magistrati romani hanno, invece, innanzitutto sottolineato come, in punto di fatto, i giudici tributari abbiano accertato il pieno rispetto del termine dilatorio previsto dalla norma in commento, giudicando, quindi, pienamente corretto l'operato dell'ufficio e rendendo, quindi, questa e altre doglianze fattuali del contribuente insindacabili dinanzi alla Corte.
Fermo quanto sopra, la Cassazione ha tenuto, comunque, a precisare che il termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, che costituisce espressione dei principi, di diretta derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede a cui devono ispirarsi i rapporti tra amministrazione e contribuente. Quindi, hanno chiarito i supremi giudici, la nullità derivante dal mancato rispetto del termine dilatorio riguarda – anche con riferimento all'Iva – solo ed esclusivamente il triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività e non anche le cosiddette verifiche a tavolino.
E proprio con riferimento alle verifiche a tavolino la Corte ha ricordato come, per sua costante e pressoché univoca giurisprudenza (sul punto si veda la pronuncia a sezioni unite n. 24823/2015), non sussista per l'Amministrazione finanziaria, con riferimento ai tributi "non armonizzati", alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, mentre con riguardo ai tributi "armonizzati", secondo quanto emerge dal diritto dell'unione europea, l'Agenzia è tenuta a porre in essere un contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto solo allorquando il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa.

Fonte Fisco Oggi



Servizi tramite social network: va individuato l'effettivo gestore

FiscoOggi
RIVISTA ONLINE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La controversia esaminata riguarda la società responsabile di una piattaforma online e l'Amministrazione tributaria inglese in relazione alla tassazione ai fini Iva delle prestazioni rese

I giudici unionali hanno esaminato il caso di una società che gestisce una piattaforma di *social network* su *internet*, ritenendola soggetto passivo, prestatore di servizi ai sensi dell'articolo 28 della direttiva Iva. Tale inquadramento, in ragione di una presunzione assoluta, è determinato dal fatto che tale soggetto passivo ha la possibilità di definire in modo unilaterale elementi essenziali relativi alla prestazione.

Fatto e questione pregiudiziale

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sulla validità dell'articolo 9-*bis* del regolamento di esecuzione Ue n. 282/2011 sull'Iva ed è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone una società che gestisce su internet una piattaforma di social *network*, all'amministrazione tributaria inglese, in relazione ad alcuni avvisi di accertamento Iva.

Con riferimento alla questione sorta dinanzi alla competente autorità giurisdizionale nazionale il giudice *a quo* chiede, in sostanza, se l'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 sia invalido nella misura in cui il Consiglio avrebbe integrato o modificato l'articolo 28 della direttiva Iva, eccedendo così le competenze di esecuzione conferitegli dall'articolo 397 di tale direttiva, in applicazione dell'articolo 291, paragrafo 2, Tfue.

Le valutazioni della Corte Ue

In forza dell'articolo 28 della direttiva Iva, qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio, ma per conto terzi partecipi a una prestazione di servizi, si ritiene che abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.

Tale disposizione, senza contenere restrizioni quanto al suo ambito di applicazione o alla sua portata e che comprende, quindi, tutte le categorie di servizi, crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, in forza della quale si ritiene che l'operatore che partecipa a una prestazione, cioè il commissionario, in un primo tempo, abbia ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, e, in un secondo tempo, abbia fornito personalmente tali prestazioni a un cliente.

L'articolo 28 della direttiva Iva stabilisce, quindi, che il soggetto passivo che, nell'ambito di una prestazione di servizi, agisce in qualità di intermediario in nome proprio, ma per conto di terzi, si presume essere il prestatore di tali servizi.

Con riferimento all'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, introdotto dal regolamento di esecuzione n. 1042/2013, risulta che, tenuto conto dell'evoluzione che, nell'ambito della direttiva Iva, caratterizza in particolare l'imposizione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici a persone non soggetti passivi, i quali, a decorrere dal 1° gennaio 2015, sono tassabili nello Stato membro in cui il destinatario è stabilito, nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale, a prescindere dal luogo di stabilimento del soggetto passivo che presta tali servizi, il Consiglio ha ritenuto necessario specificare chi è il prestatore di servizi ai fini dell'Iva quando tali servizi sono prestati attraverso reti di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale.

In tale contesto, l'articolo 9-*bis*, su richiamato indica, "*ai fini dell'applicazione dell'articolo 28 della direttiva [IVA]*" e nel caso in cui i servizi tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, come un mercato delle applicazioni, in quali condizioni si

debba ritenere che il soggetto passivo, che interviene in tale prestazione, agisca in nome proprio, ma per conto del prestatore.
La norma intende così garantire, a decorrere dal 1° gennaio 2015, un'applicazione uniforme della presunzione stabilita all'articolo 28 della direttiva Iva nei confronti di tali soggetti passivi e, in tal modo, del sistema comune dell'imposta, ai servizi di cui all'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, che rientrano nell'ambito di applicazione di tale articolo 28, laddove quest'ultimo ricomprende tutte le categorie di servizi.
Da ciò deriva che le suddette disposizioni rispettano gli obiettivi generali essenziali della direttiva Iva e, in particolare, quelli del suo articolo 28.
Inoltre, con riferimento al primo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, la società ritiene, da un lato, che il legislatore unionale non abbia inteso disciplinare, all'articolo 28 della direttiva Iva, la questione di stabilire in quali casi un soggetto passivo che partecipi a una prestazione di servizi agisca in nome proprio, ma per conto terzi, situazione a cui il Consiglio non può ovviare mediante un atto di esecuzione, salvo eccedere le proprie competenze.
Dall'altro lato, secondo la società, la presunzione stabilita nel primo comma di tale articolo 9-*bis*, paragrafo 1, si applicherebbe a prescindere dalla realtà contrattuale e commerciale, in violazione della giurisprudenza della Corte, e modificherebbe radicalmente la responsabilità del commissionario nel settore dell'Iva.
A tal proposito, la Corte rileva che, in forza della norma in questione, il soggetto passivo che interviene in una prestazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni "*si presume (...) che agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi, a meno che tale prestatore sia esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti*".
Orbene, non risulta affatto dalla direttiva Iva che il legislatore dell'Unione abbia rinunciato a garantire, un'applicazione uniforme delle condizioni previste all'articolo 28, in particolare quella secondo cui, per poter essere considerato prestatore di un servizio, il soggetto passivo che partecipi alla prestazione debba agire in nome proprio, ma per conto di terzi. Ciò vale a maggior ragione in quanto tale circostanza riveste un'importanza cruciale per l'attuazione della presunzione stabilita dall'articolo 28 e, di conseguenza, per l'applicazione uniforme del sistema comune Iva.
Per quanto attiene più specificamente, la questione se l'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, integri o modifichi il contenuto dell'articolo 28 della direttiva Iva, si deve rilevare, in primo luogo, che la circostanza che tale norma riguardi, solo alcuni dei servizi di cui all'articolo 28 e, quindi, alcuni casi specifici, non impedisce di considerare la disposizione come una mera precisazione del contenuto dell'articolo 28.In secondo luogo, nella parte in cui l'articolo 9-bis, paragrafo 1, primo comma, prevede che il soggetto passivo che interviene nella prestazione tramite mezzi elettronici "*si presume (...) agisca, in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi*", tale disposizione si limita a precisare i casi in cui si ritiene soddisfatta la condizione relativa all'ambito di applicazione *ratione personae* dell'articolo 28 della direttiva Iva, necessaria all'applicazione della presunzione di cui a quest'ultimo articolo, senza integrarne o modificarne il contenuto.
In particolare, la presunzione prevista si inserisce pienamente nella logica sottesa all'articolo 28. Infatti, già prima dell'adozione dell'articolo 9-*bis*, l'articolo 28 della direttiva Iva mirava a trasferire la responsabilità per le prestazioni di servizi in cui interviene un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto di terzi.
Di conseguenza, la presunzione contenuta all'articolo 9-*bis* non modifica la natura di quella stabilita all'articolo 28 della direttiva, ma si limita, integrandola pienamente, a concretizzarla nel contesto specifico dei servizi prestati tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni.
Inoltre, aggiungendo l'inciso "*a meno che tale prestatore sia esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti*", il primo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, consente di confutare tale presunzione, tenendo conto della realtà contrattuale dei rapporti tra gli intervenienti nella catena di operazioni economiche.
Gli accordi contrattuali riflettono, in linea di principio, la realtà economica e commerciale delle operazioni, la cui valutazione costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune Iva, in modo che le clausole contrattuali rilevanti costituiscono un elemento da prendere in considerazione quando occorre identificare il prestatore e il destinatario nell'ambito di un'operazione di "prestazione di servizi" ai sensi delle disposizioni della direttiva Iva.
Per questo motivo la Corte ha già dichiarato che la condizione relativa al fatto che il soggetto passivo debba agire in nome proprio, ma per conto di terzi, di cui all'articolo 28 della direttiva, deve essere verificata, in particolare, alla luce delle relazioni contrattuali tra le parti.

Da ciò deriva che la presunzione secondo cui il soggetto passivo agisce in nome proprio, ma per conto del prestatore dei servizi, può essere confutata se emerge dagli accordi contrattuali tra le parti, che quest'ultimo è esplicitamente designato quale prestatore di servizi. Il Consiglio si è limitato a precisare il contenuto normativo stabilito dall'articolo 28 della direttiva Iva, come interpretato dalla Corte, al fine di garantire condizioni uniformi di attuazione di tale disposizione.

Inoltre, il secondo comma dell'articolo 9-bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, prevede che "*al fine di considerare il prestatore di servizi prestati tramite mezzi elettronici esplicitamente designato dal soggetto passivo quale prestatore di tali servizi*" devono essere soddisfatte due condizioni.

Da un lato, la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici deve identificare i servizi elettronici e il relativo prestatore.

Dall'altro, la nota di pagamento o la ricevuta emessa o resa disponibile per il destinatario deve identificare i servizi prestati attraverso mezzi elettronici e il relativo prestatore.Tale disposizione è in stretta relazione con il primo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, e si inserisce nella medesima logica di quest'ultimo, indicando, in modo più dettagliato, le condizioni, riferite alla fatturazione, in base alle quali il fornitore di servizi tramite mezzi elettronici è esplicitamente designato dal soggetto passivo quale prestatore di tali servizi.

Pertanto, il secondo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, si limita a esporre gli elementi che consentono di valutare in modo concreto, alla luce della necessità di prendere in considerazione la realtà economica e commerciale delle operazioni, le situazioni e le condizioni in cui la presunzione, che risulta dal primo comma di tale disposizione conformemente a quella stabilita dall'articolo 28 della direttiva Iva, può essere confutata.

Pertanto, nella misura in cui fa riferimento agli elementi di prova che consentono di confutare la presunzione di cui al primo comma, la cui valutazione concreta spetta alle autorità tributarie e ai giudici degli Stati membri, non si può ritenere che il secondo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, in quanto tale e tenuto conto delle constatazioni di cui ai punti da 71 a 74 della sentenza in esame, integri o modifichi il quadro normativo stabilito dall'articolo 28 della direttiva Iva.

Infine, il terzo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, prevede che "*ai fini di tale paragrafo, a un soggetto passivo che, in relazione ad una prestazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici, autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione dei servizi ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione non è consentito designare esplicitamente un'altra persona quale prestatore di tali servizi*".

Da tale norma risulta, quindi, che, quando il soggetto passivo si trovi in una delle tre ipotesi previste dalla disposizione, la presunzione di cui al primo comma non può essere confutata e diviene quindi assoluta.

In altri termini, nel caso di servizi prestati tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in tale prestazione agisca sempre in nome proprio, ma per conto del prestatore di tali servizi e, di conseguenza, è ritenuto essere esso stesso il prestatore di tali servizi, quando autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione di tali medesimi servizi ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali di tale prestazione.

Pertanto, diversamente da quanto sostenuto dalla società, nell'adozione del terzo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, di tale regolamento di esecuzione, si è tenuto conto della realtà economica e commerciale delle operazioni, nel contesto specifico della prestazione in questione, come richiesto dall'articolo 28 della direttiva.Infatti, quando un soggetto passivo, che interviene nell'ambito delle prestazione in esame sfruttando, ad esempio, una piattaforma di *social network on line*, ha la facoltà di autorizzare il servizio, o la fatturazione di quest'ultimo o, ancora, di fissare le condizioni generali della prestazione, tale soggetto passivo ha la possibilità di definire, in modo unilaterale, elementi essenziali relativi all'operazione, vale a dire la sua realizzazione e il momento in cui essa avrà luogo, o le condizioni in base alle quali il corrispettivo sarà esigibile, o ancora le norme che formano il quadro generale della prestazione. In tali circostanze, e tenuto conto della realtà economica e commerciale che esse rispecchiano, il soggetto passivo deve essere considerato il prestatore di servizi, ai sensi dell'articolo 28 della direttiva Iva.

Risulta, quindi, chiaramente conforme all'articolo 28 della direttiva Iva il fatto che, nelle ipotesi elencate al terzo comma dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, il soggetto passivo interessato non possa sottrarsi alla presunzione stabilita dall'articolo 28, designando contrattualmente un altro soggetto passivo come prestatore dei servizi. Quest'ultima disposizione non può infatti consentire clausole contrattuali che non riflettano la realtà economica e commerciale.

Il fatto che le circostanze previste al terzo comma non siano menzionate all'articolo 28 della direttiva

non può inficiare la suddetta analisi.
In effetti, è sufficiente rilevare che, elencando espressamente tali ipotesi, la disposizione non modifica il contenuto normativo dell'articolo 28, ma si limita, al contrario, a concretizzare l'applicazione di quest'ultimo per il caso specifico dei servizi di cui all'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, di tale regolamento di esecuzione.
Analogamente, non può essere valorizzato l'argomento dedotto dalla società per cui sarebbe contrario all'articolo 28 della direttiva Iva trattare il soggetto passivo menzionato come prestatore di servizi laddove il cliente finale è a conoscenza dell'esistenza del mandato tra il committente e il commissionario, nonché dell'identità del committente.
A tal proposito, se è vero che l'applicabilità dell'articolo 28 dipende dall'esistenza di un mandato in esecuzione del quale il commissionario interviene, per conto del committente, nella prestazione di servizi, tuttavia, anche supponendo che, nonostante la complessità delle catene di operazioni che può caratterizzare la fornitura dei servizi tramite mezzi elettronici, il cliente finale sia, in alcuni casi, in grado di venire a conoscenza dell'esistenza del mandato e dell'identità del committente, tali circostanze non sono di per sé sufficienti a escludere che il soggetto passivo, che interviene nella prestazione di servizi, agisca in nome proprio, ma per conto di terzi, ai sensi dell'articolo 28. Infatti, sono soprattutto i poteri di cui dispone tale soggetto passivo nell'ambito della prestazione nella quale interviene a rilevare.
Nelle suddette ipotesi, al pari dei primi due commi dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, non si può considerare che il terzo comma della stessa disposizione integri o modifichi l'articolo 28 della direttiva Iva.

Le conclusioni della Corte UE
Pertanto, dall'esame della questione sollevata la Corte ritiene non emerga alcun elemento idoneo a inficiare la validità dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, alla luce degli articoli 28 e 397 della direttiva Iva nonché dell'articolo 291, paragrafo 2, Tfue.

Data sentenza
28 febbraio 2023

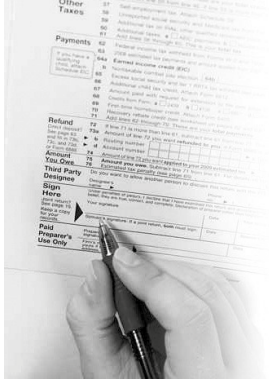
Numero sentenza
C-695/2020

Nome delle parti
Fenix International Ltd
contro
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Sicurezza informatica

La sicurezza informatica si riferisce alla pratica di proteggere i sistemi connessi a Internet, inclusi hardware, software e dati, da attacchi, danni o accessi non autorizzati. Ciò include misure per prevenire, rilevare e rispondere agli attacchi informatici, come hacking, phishing e malware. Le pratiche di sicurezza informatica includono anche lo sviluppo e l'attuazione di politiche e procedure per garantire la riservatezza, l'integrità e la disponibilità di informazioni e dati. Inoltre, include la conformità ai requisiti legali e normativi per la protezione dei dati. La sicurezza informatica sta diventando sempre più importante man mano che sempre più operazioni personali, aziendali e governative vengono condotte online.

Come proteggersi dagli attacchi informatici
Ci sono diversi modi per proteggersi dagli attacchi informatici:
1. Utilizzare software di sicurezza: Installare un software antivirus e antimalware e mantenerlo sempre aggiornato è una delle misure di sicurezza più importanti.
2. Utilizzare password sicure: Utilizzare password complesse e uniche per ogni account, e cambiarle regolarmente.
3. Fare attenzione alle email di phishing: Non aprire email o link sospetti o provenienti da fonti sconosciute.
4. Utilizzare una connessione sicura: Utilizzare una connessione protetta (ad esempio una connessione VPN) quando si effettua l'accesso ai propri account o si forniscono informazioni personali.
5. Fare attenzione al dispositivo mobile: Proteggere il proprio dispositivo mobile con una password e utilizzare un software di sicurezza.
6. Fare attenzione alle app: Installare solo app provenienti da fonti affidabili e leggere le autorizzazioni richieste dalle app prima di installarle.
7. Fare attenzione al cloud: Utilizzare solo servizi di cloud computing sicuri e proteggere i propri dati memorizzati nel cloud.
8. Tenere i propri sistemi e software aggiornati: Mantenere sempre aggiornati i propri sistemi operativi e software perché gli aggiornamenti spesso includono fix per le vulnerabilità di sicurezza.
9. Fare attenzione alla sicurezza fisica: Proteggere i propri dispositivi fisici da accessi non autorizzati.
10. Fare attenzione alla formazione: Fare formazione sulle minacce informatiche e su come riconoscerle, evitarle e rispondere ad esse.



Riscossione: chiarimenti Mef sulla trasmissione delle Deliberazioni in materia di "definizione agevolata" e di opposizione allo "stralcio"

È stata pubblicata, sul sito *web* istituzionale del Mef-Dipartimento Finanze, la Circolare 6 marzo 2023, n. 1/Df, rubricata "*Art. 1, commi 205, 221-bis e 229-bis della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 – Trasmissione delle Deliberazioni degli Enti Locali in materia di definizione agevolata delle controversie tributarie e di opposizione allo stralcio dei carichi di importo residuo fino a 1.000 euro – Chiarimenti*".

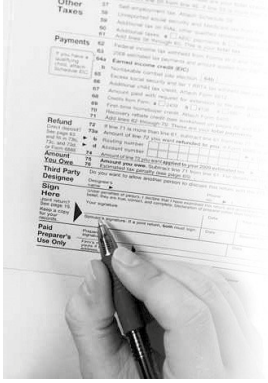
All'interno del Documento di prassi, il Mef mira a fornire chiarimenti in merito ai quesiti pervenuti dagli Enti Locali in materia di "definizione agevolata" delle controversie tributarie e di opposizione allo "stralcio" dei carichi di importo residuo fino a Euro 1.000,00, di cui ai commi 205, 221-*bis* e 229-*bis*, dell'art. 1, della Legge n. 197/2022, così come modificata dal "*Decreto Milleproroghe*".

Nello specifico, il comma 205 prevede che ciascun Ente territoriale può stabilire, entro il 31 marzo 2023, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni relative alla "*definizione agevolata*", disciplinata dai commi da 186 a 204, dell'art. 1 della Legge n. 197/2022, alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo Ente o un suo Ente strumentale; il comma 221-bis dispone che ciascun Ente territoriale può stabilire, entro il 31 marzo 2023, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, in alternativa alla "*definizione agevolata*" di cui ai commi da 186 a 204, che, alle controversie pendenti innanzi alle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado nonché alla Corte di Cassazione, si applicano le disposizioni dei commi da 206 a 221. In particolare, il comma 206 prevede la definizione delle controversie pendenti innanzi alle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado con l'accordo conciliativo di cui all'art. 48 del Dlgs. n. 546/1992 e l'applicazione di sanzioni ridotte, mentre il comma 213 introduce la rinuncia al ricorso principale o incidentale a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte per le controversie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione.
Il Mef precisa che la norma, richiamando tutte le disposizioni di cui ai commi da 206 a 221, deve ritenersi applicabile anche alle fattispecie previste dal comma 219.

Inoltre, il comma 229-*bis* dispone che gli Enti territoriali che, alla data del 31 gennaio 2023, non hanno adottato il provvedimento di opposizione allo "*stralcio*" di cui al comma 229, possono farlo sino al 31 marzo 2023. In alternativa, entro la medesima data, gli stessi Enti possono adottare, nelle forme previste dal citato comma 229, un provvedimento con il quale, fermo quanto disposto dal comma 226, stabiliscono l'integrale applicazione delle disposizioni di cui al comma 222, ai debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore della presente Legge, fino a Euro 1.000,00, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi da essi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015.

Per quanto concerne la pubblicazione delle Deliberazioni all'interno del "*Portale del Federalismo fiscale*", il Dipartimento sottolinea che il Legislatore ha introdotto una deroga al regime di efficacia costitutiva della pubblicazione delle Deliberazioni regolamentari e tariffarie adottate dagli Enti in materia tributaria, previsto dall'art. 13, commi 15, 15-*ter*, 15-*quater* e 15-*quinquies*, del Dl. n. 201/2011. Le disposizioni di cui ai citati commi 205, 221-bis e 229-bis prevedono che le Deliberazioni approvate dagli Enti Locali in materia di "*definizione agevolata*" e di opposizione allo "*stralcio*" acquistano efficacia con la pubblicazione nel sito internet istituzionale di ciascun Ente creditore, il quale è tenuto a trasmettere le deliberazioni al Portale citato entro il 30 aprile 2023 ma solo ai fini statistici. Lo stesso dicasi per le Deliberazioni adottate ai sensi di quanto previsto dal comma 229.

Fonte www.entilocali-online.it



Motivazione per relationem, cartella di pagamento valida

FiscoOggi
RIVISTA *ONLINE* DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Se emessa sulla base di una decisione giurisdizionale, il requisito può ritenersi correttamente assolto attraverso il semplice richiamo al documento e la contestuale allegazione dell'atto presupposto

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 38116 del 29 dicembre 2022, rigettando il ricorso presentato dal contribuente, ha chiarito che la cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il *quantum* del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata, con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati, attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori. Tale richiamo, infatti, soddisfa in pieno l'obbligo di motivazione prescritto dall'articolo 7 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente) e dall'articolo 3 della legge n. 241/1990.

Sull'Amministrazione finanziaria grava un obbligo di motivazione rafforzato solo se la cartella di pagamento costituisce il primo atto notificato al contribuente e, quindi, atto impositivo.

Il caso di specie e il ricorso in Cassazione

Un contribuente impugnava dinanzi ai giudici tributari una cartella di pagamento concernente quanto dovuto, a seguito di precedente decisione giurisprudenziale, a titolo di Iva, oltre sanzioni, interessi e compensi per la riscossione. In particolare, il ricorrente lamentava un difetto di motivazione per la mancanza del computo degli interessi a lui richiesti.

Sia in primo che secondo grado, i magistrati tributari rigettavano i ricorsi presentati dal contribuente ritenendo che la motivazione relativa al calcolo degli interessi fosse stata effettuata in base alle norme di legge e osservando come il ricorrente avesse solo genericamente contestato la determinazione degli interessi senza prospettare un calcolo alternativo.

Avverso tali determinazioni, il contribuente proponeva ricorso di ultima istanza dinanzi la Corte di cassazione lamentando violazione e falsa applicazione degli articoli 3, comma 1, legge n. 241/1992, e 7, comma 1, legge n. 212/2000, laddove la sentenza impugnata ha ritenuto che il calcolo degli interessi fosse stato determinato in base a tassi previsti dalla legge.

A giudizio del ricorrente, infatti, la cartella di pagamento deve essere puntualmente motivata e deve consentire al contribuente di ricostruire precisamente la fonte e l'entità del credito. Nel suo caso, invece, nella cartella di pagamento compariva esclusivamente l'importo complessivo degli interessi dovuti, senza indicazione del capitale originario, delle aliquote e dei calcoli, con l'indicazione delle relative norme di riferimento, posti a base della determinazione di quanto dovuto per le varie annualità, rendendo così di fatto, a suo giudizio, non intellegibile il calcolo operato dall'ufficio.

Le norme contestate

Come visto, il ricorso di ultima istanza è stato presentato per violazione e falsa applicazione degli articoli 3, comma 1, legge n. 241/1992, e 7, comma 1, legge n. 212/2000.

Ai sensi della prima delle due norme citate ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato con l'indicazione, tra l'altro, dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

In base, invece, allo Statuto dei diritti del contribuente, adottato con la legge n. 212/2000 e, in particolare, al suo articolo 7, dettato in materia di chiarezza e motivazione degli atti, le determinazioni dell'Amministrazione finanziaria devono essere motivate proprio secondo quanto prescritto dall'articolo 3, comma 1, della legge n. 241/1990 e se nella motivazione si fa riferimento a un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

La motivazione *per relationem* e la decisione della Corte

Pronunciandosi definitivamente sulla questione, i magistrati di piazza Cavour hanno dato torto al contribuente, rigettando il suo ricorso.

La Corte ha, infatti, chiarito, conformemente, tra l'altro, a pregressa giurisprudenza sul punto, "*la cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il quantum del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata – con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati – attraverso il semplice richiamo dell'atto pre-*

cedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori".
Tale richiamo, a giudizio dei giudici di legittimità, soddisfa pienamente gli obblighi motivazionali gravanti sull'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente e dall'articolo 3 della legge n. 241/1990, essendo l'obbligo di motivazione rafforzato – con indicazione della base normativa degli interessi – previsto esclusivamente allorquando la cartella di pagamento costituisce il primo atto notificato al contribuente e, quindi, un vero e proprio atto impositivo. E anche in questo caso, l'obbligo di motivazione rafforzato sussiste solo se effettivamente vi siano concrete ragioni per giustificarlo. Come, infatti, chiarito dalla decisione della medesima Corte n. 14054/2020, "*sebbene in via generale la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, debba essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, tale obbligo di motivazione deve essere differenziato a seconda del contenuto prescritto per ciascuno tipo di atto, sicché, nel caso in cui la cartella di pagamento sia stata emessa in seguito a liquidazione effettuata in base alle dichiarazioni rese dal contribuente, l'obbligo di motivazione può essere assolto mediante il mero richiamo a tali dichiarazioni perché, essendo il contribuente già a conoscenza delle medesime, non è necessario che siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa*".

Nella vicenda oggetto della decisione in commento, la cartella di pagamento è stata emessa sulla base di una decisione giurisdizionale, per cui la motivazione può correttamente ritenersi assolta mediante il semplice richiamo con contestuale allegazione dell'atto presupposto. Nel caso di cartella che faccia seguito a un atto impositivo prodromico, hanno, infatti, ribadito i giudici di ultima istanza, l'obbligo di motivazione risulta meno pregnante in quanto lo stesso deve essere parametrato al grado di effettiva conoscenza che il contribuente possiede rispetto ai vari elementi destinati a comporre il credito vantato dal Fisco, conoscenza garantita dall'atto prodromico medesimo.

In conclusione, i giudici romani hanno sottolineato come i principi richiamati e posti a base della loro decisione debbano essere ritenuti ormai assodati, essendo stati per altro recentemente ribaditi con forza dalla pronuncia della stessa Corte di cassazione a sezioni unite n. 22281 del 14 luglio 2022.

Fonte www.fiscooggi.it

Cartelle esattoriali nulle o non pagate, adesso cosa farà il fisco

Il vice ministro all'Economia, Maurizio Leo, sta lavorando a una riforma fiscale per migliorare i rapporti tra il Fisco e i contribuenti.

Cartelle esattoriali nulle o non pagate, adesso cosa farà il fisco

Il vice ministro all'Economia, Maurizio Leo, sta lavorando a una riforma fiscale per migliorare i rapporti tra il Fisco e i contribuenti italiani, evitando contenziosi che potrebbero finire dinanzi ai giudici tributari.
Tra i capisaldi della riforma ci sarà una rivoluzione degli accertamenti fiscali, in modo da ridurre le liti con l'Agenzia delle Entrate, e una revisione del meccanismo dell'autotutela, che dovrebbe diventare obbligatoria per l'amministrazione fiscale.

RIFORMA FISCALE PER MIGLIORARE RAPPORTO FISCO E CONTRIBUENTI

Al momento, se un contribuente riceve un atto di accertamento fiscale o una cartella esattoriale e ritiene che la pretesa sia ingiusta, può presentare un'istanza di autotutela all'Agenzia senza particolari formalità. Tuttavia, non c'è un obbligo di risposta da parte dell'amministrazione, e la presentazione dell'
La riforma fiscale dovrebbe rendere obbligatoria la risposta dell'amministrazione all'istanza di autotutela, sia che si tratti di un'accettazione sia che si tratti di un rifiuto.

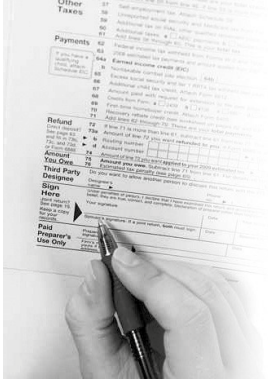
L'obiettivo è di migliorare i rapporti tra i cittadini che pagano le tasse e il Fisco, evitando il contenzioso tributario, le cui pendenze al 30 settembre 2022 si attestano ancora a quota 274.863.

PREVISTO IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Inoltre, un altro tassello della riforma riguarderà il "concordato preventivo biennale" tra le imprese e l'Agenzia delle Entrate, un progetto che permetterebbe alle piccole imprese e alle partite IVA di accettare o rifiutare la dichiarazione delle tasse "precompilata" dall'Agenzia stessa .

CON ADESIONE AL CONCORDATO STOP ACCERTAMENTI PER DUE ANNI

In questo modo, l'impresa, l'artigiano o il commerciante che accetta il calcolo delle tasse fatto dall'Agenzia delle Entrate potrà lavorare serenamente senza essere disturbato da accertamenti fiscali per due anni.
Se invece fattura di più di quanto ha calcolato l'Agenzia, "te lo tieni in tasca", ha spiegato Leo, in una logica di semplificazione. Se il contributo non accetta la "proposta" del Fisco, gli accertamenti scattano immediatamente.
La riforma fiscale dovrebbe entrare in vigore entro la prima metà di marzo e mirare a semplificare la vita dei contribuenti italiani e migliorare i rapporti con l'Agenzia delle Entrate, ridurre le liti fiscali e aumentare la trasparenza nel rapporto tra Fisco e cittadini.



Le sanzioni tributarie devono essere commisurate alla gravità del comportamento

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Alessandro Villani

La Consulta "salva" gli artt. 1 e 13 del Dlgs n. 471/1997 fornendo un'interpretazione costituzionalmente orientata.

Commento a sentenza Corte Costituzionale n. 46 del 25.01.2023

La **Corte Costituzionale**, con la **sentenza n. 46 del 25 gennaio 2023**, ha salvato le disposizioni tacciate di illegittimità costituzionale sollevate dall'allora Commissione Tributaria Provinciale di Bari, oggi denominata Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Bari, fornendone un'interessante e condivisibile chiave di lettura compatibile con la nostra Carta fondamentale.

La Consulta, invero, dichiarando non fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 1 e 13 del D.lgs n. 471/1997, nel contesto di un'intepretazione costituzionalemente orientata, ha fissato alcune importanti conclusioni: 1) le sanzioni tributarie non penali devono essere ragionevoli e proporzionate alla gravità del comportamento del contribuente; 2) il dimezzamento della sanzione deve intervenire anche quando l'interessato attenua o elimina del tutto le conseguenze dell'evasione iniziale, ad esempio presentando le dichiarazioni mancanti o pagando il dovuto anche se in ritardo; 3) la diminuzione sino alla metà delle sanzioni, inoltre, può essere decisa d'ufficio dalla stessa Amministrazione finanziaria o, addirittura, richiesta dal contribuente qualora sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegate circostanze tali da consentirlo.

Così richiamanti i termini della questione, è opportuno ora fornire una puntuale disamina della pronuncia della Consulta la quale è degna di nota non solo per la pregevole conclusione cui addiviene, ma anche e soprattutto perché la decisione si colloca a favore di una sistematica riforma e ripensamento in chiave innovativa del sistema sanzionatorio tributario inaugurata dalla neo approvata Delega al Governo per la Riforma fiscale.

La questione trae l'abbrivio dalla ordinanza del 25 marzo 2022, con la quale la Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Bari ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Cost., questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante la "*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi*".

La prima disposizione censurata prevede che "*nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250*".

A sua volta l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, dispone che "*chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati,* ***è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato****, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta della metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo*".
La questione è sorta nel corso di un giudizio ri-

guardante due avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società consolidante, con riferimento agli anni di imposta 2014 e 2015, non avendo essa provveduto alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al consolidato fiscale. In particolare, con i due avvisi di accertamento sono state comminate sanzioni per omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, pari al centoventi per cento delle imposte accertate; tuttavia, la società ricorrente era riuscita a dimostrare di avere pagato integralmente le imposte dovute, unitamente agli interessi e alle sanzioni ridotte, prima di aver ricevuto gli avvisi di accertamento impugnati.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Bari, ravvisando dubbi di legittimità costituzionale delle norme impugnate, rimetteva la questione alla Consulta.

Con riferimento all'**art. 1, comma 1, primo periodo, del D.lgs. n. 471 del 1997**, la C.G.T. di Primo grado sosteneva che esso **confliggerebbe**, sotto un primo profilo, con **l'art. 3 della Costituzione**, con riferimento ai principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza, nella parte in cui prevede che, **ove alla omessa presentazione della dichiarazione dei redditi faccia comunque seguito, prima della ricezione di avvisi di accertamento, il versamento spontaneo dell'imposta, la sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento si applichi sull'intero *ammontare di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione omessa*, anziché solo sull'importo residuo delle imposte da versare da parte del contribuente**.

Ad avviso del rimettente, infatti, dovrebbe rimanere ben distinta l'offensività della condotta di chi omette la presentazione della dichiarazione al fine di evadere il pagamento delle imposte da quella di chi, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi, paga spontaneamente le imposte dovute pur senza un previo accertamento fiscale.

La sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, primo periodo cit., invero, colpisce indiscriminatamente il contribuente, senza alcun riguardo all'entità oggettiva e soggettiva della violazione commessa, sottoponendo così al medesimo trattamento condotte fra di loro eterogenee e aventi conseguenze diverse.

In altre parole, la suddetta previsione normativa avrebbe ancorato la sanzione al criterio meramente formale ed estrinseco della omessa presentazione della dichiarazione fiscale, invece che a quello sostanziale dell'ostacolo all'accertamento e della evasione del pagamento dell'imposta, **senza considerare che la condotta di chi, pur non presentando la dichiarazione dei redditi, effettui i pagamenti per intero, prima della ricezione dell'avviso di accertamento, sarebbe meno grave di quella di chi ometta non solo la presentazione della dichiarazione dei redditi ma anche il pagamento delle imposte**.

Inoltre, l'art. 3 della Costituzione, subirebbe un vulnus anche sotto un ulteriore profilo, in quanto scoraggerebbe l'adempimento tardivo, ma spontaneo, del pagamento delle imposte, demotivando i contribuenti che non ne ricaverebbero alcun vantaggio.

La norma *de qua* contrasterebbe, poi, con i parametri costituzionali di cui agli artt. 53 e 76 della Costituzione, dal momento che divergerebbe dallo scopo indicato dalla legge delega di riforma tributaria n. 825/1971 ed in particolare da quello di commisurare le sanzioni "*all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni*".

La seconda disposizione oggetto di doglianza (art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997) sarebbe incostituzionale nella parte in cui **esclude la possibilità di fruire del regime di *favor* del ravvedimento per il contribuente che, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione fiscale, abbia provveduto al versamento spontaneo delle imposte dovute**.

La norma censurata sarebbe, dunque, in contrasto con gli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione nella parte in cui prevede che solo chi abbia presentato la dichiarazione fiscale senza eseguire i prescritti versamenti sia soggetto alla sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non pagato e possa fruire delle riduzioni previste nel caso di versamento spontaneo e non anche chi abbia omesso di presentare la dichiarazione fiscale ma abbia poi effettuato spontaneamente il pagamento delle imposte prima di ricevere un avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ricostruiti i fatti di causa, la Consulta ha rigettato le questioni di legittimità costituzionale delle norme impugnate, fornendo tuttavia una intepretazione sistematica e costituzionalmente orientata delle stesse.

La pronuncia del Giudice delle Leggi, che qui si commenta, è degna di nota, come prima detto, sia perché effettua una ricognizione puntuale dei crismi fondamentali che sono alla base del sistema tributario sanzionatorio non penale, sia perché si inserisce nell'indirizzo innovativo inaugurato dalla Delega fiscale appena approvata dal Governo e che mira proprio a calibrare le sanzioni penali e amministrative sulla situazione specifica e sul comportamento del contribuente, per evitare di colpire allo stesso modo chi evade le imposte con dolo e chi non risponde puntualmente alle richieste del Fisco perché non in grado di farlo.

Per fare ciò, la Consulta richiama i principi fondamentali su cui si basa il nostro sistema fiscale, il quale, essendo un sistema di fiscalità di massa, poggia sul principio dell'autoliquidazione delle imposte, cui deve corrispondere, nell'ambito dell'imposta sui redditi, la fedele compilazione e la tempestiva presentazione della dichiarazione

Tramite la dichiarazione dei redditi il contribuente è pertanto chiamato a collaborare con l'Amministrazione finanziaria, esponendosi di conseguenza ai relativi controlli. Tale dichiarazione ha, invero, una rilevanza procedimentale: consente all'Agenzia delle Entrate, innanzitutto, di attivare i controlli automatizzati e formali, di cui rispettivamente agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973; condiziona poi l'accertamento e determina, in particolare, i metodi di rettifica del reddito dichiarato.

In tal modo la presentazione della dichiarazione agevola le attività del Fisco, che dovrà al contrario ricorrere ad altri e più impegnativi strumenti nei confronti di quei contribuenti poco virtuosi che, non assumendo tale atteggiamento collaborativo, presumibilmente sono orientati a sottrarsi totalmente al versamento dei tributi dovuti.

L'accertamento d'ufficio, però, implica un impegno ben superiore rispetto a quello normalmente richiesto per la effettuazione degli altri controlli e , in particolare, di quelli automatizzati e formali. Da qui l'esigenza, per il buon funzionamento del sistema tributario, che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi sia presidiata da una sanzione con un forte effetto deterrente.

Ciò precisato, il problema della ragionevolezza e proporzionalità della sanzione in questione permane e viene risolto dalla Consulta mediante una lettura innovativa delle disposizioni in tema di sanzioni tributarie non penali, che mette per la prima volta in stretta correlazione le norme censurate dalla Corte rimettente con l'art. 7 del D.Lgs 472/97.

Emblematica, al riguardo, è la fattispecie al vaglio della Corte Costituzionale: il contribuente ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al regime fiscale del consolidato, ma, tuttavia, ha tempestivamente presentato la propria dichiarazione, in tal modo esponendosi inequivocabilmente ai controlli dell'Agenzia delle Entrate; il ricorrente, inoltre, ha interamente versato le imposte dovute, seppure in ritardo, ma pur sempre prima di aver ricevuto l'avviso di accertamento.

La circostanza che, nonostante il comportamento tenuto, tale contribuente, per effetto dell'applicazione del minimo edittale, debba versare una cifra maggiore dell'imposta già versata – **il centoventi per cento dell'imposta dovuta** – evidenzia, più in generale, che nella fattispecie sanzionatoria censurata **può venir meno, in determinate situazioni, un rapporto di congruità tra il concreto disvalore dei fatti e la misura della sanzione**.

La soluzione del problema è possibile mediante una lettura sistematica della norma censurata, posta in correlazione con **l'art. 7 del D.lgs. n. 472 del 1997**. Tale soluzione, senza minare in radice l'effetto deterrente delle norme in esame, è in grado di ricondurre entro i limiti della proporzionalità e della ragionevolezza la sanzione prevista dall'art. 1 D.l.gs 471/1997 in riferimento a situazioni come quella del giudizio *a quo*.

Per effettuare una siffatta lettura innovativa, condivisibilmente, la Consulta ripercorre brevemente l'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario che ha portato all'introduzione dell'art. 7 D.lgs 472/1997.

La disciplina delle sanzioni tributarie, come ricorda la Corte Costizionale, rinviene le prorpie radici nella Legge del 07 gennaio 1929, n. 4 (*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*), che ha previsto due differenti modelli sanzionatori per la repressione dell'illecito fiscale, distinguendo tra le violazioni che danno luogo a reati e quelle che generano obbligazioni di carattere civile: la pena pecuniaria, che aveva carattere afflittivo, e la soprattassa, a carattere retributivo e risarcitorio (artt. 3 e 5).

Con la delega contenuta nell'art. 3, comma 133, della Legge n. 662 del 1996, il sistema sanzionatorio tributario non penale è stato poi innovato profondamente.

In attuazione di tale delega sono stati quindi emanati, per quello che ci interessa: a) il D.lgs. n. 471 del 1997, relativo alle sanzioni e nel quale, eliminando la frammentazione che caratterizzava il sistema previgente, sono state inserite unitariamente quelle in materia di imposte dirette ed IVA; b) il d.lgs. n. 472 del 1997, in base al quale la sanzione amministrativa tributaria è stata adeguata ai principi generali della legge 24 novembre 1981, n. 689.

Il nuovo modello di sanzione amministrativa pecuniaria, che è emerso da questa riforma, ha sotto più profili mutuato la propria disciplina dal diritto punitivo, come dimostra, ad esempio, l'introduzione del principio della intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e quello della retroattività della normativa successiva più favorevole.

Nell'ambito di questa evoluzione, ai fini che qui rilevano, va soprattutto considerata l'innovazione rappresentata dall'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Il comma 1 del medesimo articolo ha infatti stabilito, che «*nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali*».

Il comma 4, poi, ha contemplato la facoltà di ridurre in modo consistente la misura della sanzione: «*qualora concorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*».

Con la Legge dell'11 marzo 2014, n. 23 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita), infine, l'esigenza di una migliore commisurazione delle sanzioni all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni è stata nuovamente ribadita, con un riferimento esplicito al «*principio di proporzionalità*» delle sanzioni tributarie.

All'art. 8, comma 1, infatti, dopo aver dettato principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, la richiamata legge delega ha previsto la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti.

È in attuazione di tale disposto che l'art. 16, comma 1, lettera c), numero 2), del D.Lgs. n. 158 del 2015, ha eliminato, nel menzionato art. 7, comma 4, l'aggettivo «*eccezionali*», dinanzi al termine «*circostanze*», rendendo quindi applicabile in via ordinaria la possibilità di riduzione della sanzione.

Nonostante questa evoluzione, tuttavia, il criterio di proporzionalità introdotto dal comma 4 dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, è rimasto pressochè lettera morta, probabilmente anche a causa di una imprecisa e generica formulazione della disposizone che, legando il giudizio sulla sanzione all'entità del tributo, non appare in grado di fornire un criterio interpretativo valido e esaustivo.

Al riguardo, tra i circoscritti casi in cui la citata disposizione è stata presa in considerazione nella giurisprudenza, infatti, si può ricordare, essenzialmente, quella di legittimità in tema di sanzioni attinenti al reverse charge.

A fronte di questo quadro normativo e giurisprudenziale, la possibilità di ricondurre nell'ambito dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità una sanzione come quella comminata dalla norma censurata, passa attraverso una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 che va applicata al sistema delle sanzioni tributarie.

In ipotesi come quella del giudizio *a quo*, infatti, la risposta sanzionatoria all'omessa presentazione della dichiarazione della società consolidante deve tener conto del comportamento del contribuente che, da un lato, **ha tempestivamente presentato la propria dichiarazione**, di fatto rendendosi visibile all'Erario; e dall'altro, sebbene con alcuni anni di ritardo rispetto alle scadenze legali, ma comunque prima di ricevere gli avvisi di accertamento, **ha interamente versato le imposte**.

In relazione a situazioni consimili, la previsione di una sanzione pari al centoventi per cento

dell'imposta dovuta non potrebbe, di per sé, superare il sindacato di proporzionalità.

La frizione con il dettato costituzionale, peraltro, si manifesterebbe anche con riguardo al sindacato di ragionevolezza, dal momento che il peso della sanzione potrebbe effettivamente disincentivare l'adempimento tardivo.

Il contrasto con tali principi è però evitato, considerando, nella determinazione delle sanzioni, le potenzialità offerte dal citato art. 7 del D.lgs. n. 472 del 1997 che, interpretato in correlazione con l'art. 3 Cost., può riportare l'art. 1 D.lgs 471/1997 nell'alveo della legittimità costituzionale, consentendo al giudice a quo di ridurre la sanzione in concreto applicabile a una misura proporzionata e ragionevole.

Occorre quindi che il comma 4 non venga letto atomisticamente, ma in correlazione con il comma 1 del medesimo art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997: in questi termini, infatti, il perimetro di applicazione del comma 4 viene dilatato, considerando, tra le «circostanze» – non più necessariamente "eccezionali" – che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione, quanto indicato nel comma 1 di tale articolo, e in particolare **la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze**.

Valorizzato in questi termini, alla luce di una interpretazione costituzionalmente orientata, l'art. 7 del D.Lgs 472/1997 è in grado di mitigare l'applicazione di sanzioni, come quella stabilita dall'art. 1 D.Lgs 471/1997, che, strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire, però, eccessive e sproporzionate (o meglio, "*draconiane*", per utilizzare le parole della Consulta) quando colpiscono contribuenti che invece non manifestano tale intento.

La riduzione nei sensi indicati potrà essere operata già da parte dell'Agenzia delle entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo. In ogni caso, la riduzione potrà essere applicata dal giudice nell'ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegate circostanze tali da consentirlo.

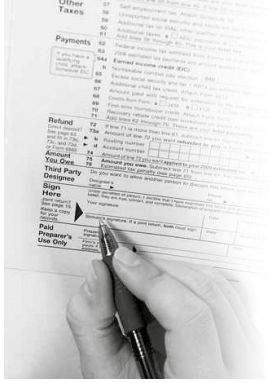
Tale valorizzazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 alla luce dell'art. 3 Cost. trova solide basi nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale, che in più occasioni ha precisato, da un lato, che **il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito è applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative e, dall'altro, che anche per le sanzioni amministrative si prospetta l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato**, in particolare dando rilievo al disvalore concreto di fatti pure ricompresi nella sfera applicativa della norma.

Ciò in quanto il principio di proporzionalità postula l'adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella perpetrazione dell'illecito.

La pronuncia della Consulta, in conclusione, è pregevole sotto diversi aspetti: innanzitutto, il Giudice delle Leggi sancisce che il combinato disposto degli artt. 1 e 7 del D.Lgs 471/97 consente la riduzione delle sanzioni altresì fuori dai casi in cui interviene il ravvedimento operoso, qualora il contribuente riesca a dimostrare le circostanze che consentono una diminuzione della sanzione. Quando queste sono pacifiche, la riduzione potrà essere disposta d'ufficio dall'Amministrazione finanziaria.

In secondo luogo, è evidente come la pronuncia in epigrafe faccia propria e sviluppi ulteriormente la *ratio legis* alla base della Delega fiscale appena approvata. La prima, come la seconda, hanno come fine ultimo quello di estendere alla materia tributaria il principio di proporzionalità delle sanzioni e di incentivare il pagamento spontaneo, seppure talvolta tardivo, del contribuente, nell'ottica di garantire il pieno rispetto dei principi costituzionali e l'adeguamento della normativa interna alla giurisprudenza sovranazionale applicabile alla materia *de qua*.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione
Avv. Alessandro Villani



Definizione agevolata delle controversie tributarie Estinzione del processo - Attenzione alla trappola

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

La definizione agevolata delle controversie tributarie è prevista e disciplinata dall'art. 1, commi 186-205, della Legge n. 197 del 29/12/2022 (Legge di Bilancio 2023).

Una volta che si rispettano tutte le condizioni previste dalla legge, per quanto riguarda le percentuali di definizione in base allo stato del giudizio, il contribuente deve osservare la seguente procedura:

1. la definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda e con il pagamento degli importi dovuti entro il **30 giugno 2023**, anche ratealmente; qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda (comma 194 L. cit.);
2. entro il **30 giugno 2023** per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione agevolata, esente dall'imposta di bollo, ed effettuato un distinto versamento; per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato (comma 195 L. cit.); non sono ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati (Circolare Agenzia entrate n. 2/E del 27/01/2023);
3. entro il **10 luglio 2023** il contribuente **ha l'onere** di depositare, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata (comma 197, secondo periodo, L. cit.);
4. nelle controversie pendenti in ogni stato e grado, in caso di deposito di cui al n. 3, **il processo, con novità assoluta, è dichiarato subito estinto con**:
   - **decreto** del presidente della sezione;
   - **ordinanza** in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione; le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate (comma 198 L. cit.);
5. l'eventuale **diniego** della definizione agevolata deve essere notificato entro il **31 luglio 2024** con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali (comma 200, primo periodo, L. cit.);
6. il diniego è impugnabile entro 60 giorni dalla notificazione del medesimo dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia (comma 200, secondo periodo, L. cit.);
7. il diniego della definizione da parte dell'ufficio fiscale è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione di cui al n. 4;
8. da parte del contribuente la revocazione è **"chiesta" (!!) congiuntamente** all'impugnazione del diniego; il termine per impugnare il diniego della definizione e per **"chiedere" (!!)** la revocazione è di 60 giorni dalla notificazione di cui al n. 5 (comma 201, secondo e terzo periodo, L. cit.); in sostanza, il termine per impugnare il diniego della definizione e per "chiedere" (!!) la revocazione è di 60 giorni dalla definizione del diniego di definizione agevolata (come ulteriormente chiarito dall'Agenzia entrate con la Circolare n. 2/E del 27/01/2023).

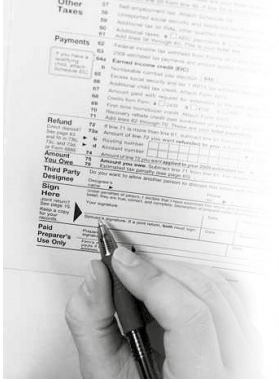
In merito al suddetto punto 8), preme sottolineare quanto segue.

A. Innanzitutto, non si comprende il particolare istituto processuale della **revocazione** (totalmente diverso dall'art. 395 c.p.c.), quando sarebbe stato più semplice e corretto fare riferimento all'art. 45, ultimo comma, D.Lgs. n. 546/1992, che testualmente dispone:
"L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza".
In tal modo, avverso il decreto è possibile il reclamo (art. 28 D.Lgs. cit.), mentre avverso la sentenza è possibile il naturale appello.

B. Non si comprende perché il contribuente, **congiuntamente all'impugnazione del diniego**, deve necessariamente chiedere la revocazione quando, invece, il suo interesse processuale (art. 100 c.p.c.) è l'opposto, cioè chiedere la conferma (non la revocazione dell'estinzione del giudizio), perché ritiene corretta la domanda di definizione agevolata.
Infatti, il contribuente, se dovesse da subito chiedere la revocazione come previsto dalla legge, automaticamente rinuncerebbe alla definizione agevolata, contro i suoi stessi interessi processuali, e la causa, in precedenza estinta, riprenderebbe subito ex novo nel merito.
Invece, a parere dello scrivente, in attesa di una necessaria ed urgente modifica legislativa o interpretazione autentica, il contribuente, per evitare di cadere in una assurda trappola legale processuale, dovrebbe:
- **impugnare nei termini il diniego della definizione agevolata;**
- **chiedere, al tempo stesso, la conferma (mai la revocazione) dell'estinzione del processo;**
- **di conseguenza, in tal modo, i giudici dovranno decidere, in primis, se la definizione agevolata è ammissibile e corretta, e, solo dopo l'esito negativo del primo giudizio, decidere il merito della causa non più estinta con il condono.**

Attenzione alle trappole processuali previste dalla legge !!!!!

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione



Il Giudizio Tributario in composizione monocratica alla luce della L. 130/2022 e delle modifiche introdotte dal D. L. 13/2023

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e della Dott.ssa Marta Zizzari

1. **Premessa**
2. **La competenza per valore del giudice monocratico**
   2.1. Il limite di valore per la competenza del giudice monocratico
   2.2. La determinazione del valore della lite
3. **L'assegnazione al giudice monocratico, l'erronea attribuzione del ricorso e la rimessione della causa**
4. **Il giudizio in composizione monocratica**
   4.1. Svolgimento del giudizio innanzi al giudice monocratico e modalità di discussione dell'udienza
   4.2. Impugnazione della sentenza del giudice monocratico
5. **Osservazioni conclusive**

1. PREMESSA

La Legge di riforma della giustizia e del processo tributario **n. 130 del 31 agosto 2022**, entrata in vigore il 16 settembre 2022, ha introdotto la figura del **giudice monocratico, a cui è affidata la competenza delle liti bagatellari per i ricorsi notificati a partire dal 1° gennaio 2023**, determinando, in tal modo, una modifica sostanziale della disciplina processuale.

Tuttavia, la materia ha subito un'ulteriore modifica a seguito dell'entrata in vigore del **D. L. n. 13 del 24 febbraio 2023, che, all'art. 40, comma 2**, è intervenuto ampliando il valore delle controversie devolute alla competenza del giudice monocratico.

In realtà, la figura del giudice monocratico non rappresenta un'assoluta novità in quanto, già prima della novella legislativa, l'art. 70, comma 10 *bis*, del D. Lgs. n. 546/1992 prevedeva la competenza del giudice monocratico nei giudizi di ottemperanza aventi ad oggetto il pagamento di somme fino a 20.000 euro e il pagamento delle spese di giudizio.

2. LA COMPETENZA PER VALORE DEL GIUDICE MONOCRATICO

Come innanzi accennato, tra le più significative novità introdotte dalla Legge n. 130/2022, entrata in vigore il 16 settembre 2022, vi è quella relativa alle **liti di modico valore, devolute alla competenza della Corte di Giustizia Tributaria in composizione monocratica**. In altri termini, a seguito dell'entrata in vigore della novella legislativa, le controversie tributarie di basso valore sono tutte automaticamente devolute al giudice monocratico.

Più nello specifico, la figura *de qua* è stata introdotta dall'**art. 4, comma 1, lett. b), della Legge n. 130/2022, che ha aggiunto un nuovo art. 4 bis al D. Lgs. n. 546/1992**.

L' **art. 4 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992, rubricato *"Competenza del giudice monocratico"***, in vigore a partire dal 1° gennaio 2023, così dispone:

> "*Le corti di giustizia tributaria di primo grado decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 3.000 euro. Sono escluse le controversie di valore indeterminabile.*
> *Per valore della lite si intende quello determinato ai sensi dell'articolo 12, comma 2. Si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdita.*
> *Nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale*".

2.1. Il limite di valore per la competenza del giudice monocratico alla luce della Legge n. 130/2022 e delle modifiche introdotte dal D. L. n. 13/2023

La competenza per valore del giudice monocratico - introdotta dalla Legge n. 130/2022 - è stata oggetto di una recente modifica che ne ha ampliato il valore da 3.000 a 5.000 euro.

A riguardo, occorre precisare che l'originaria versione dell'art. 4 *bis*, **comma 1**, D. Lgs. n. 546/1992, ha disposto che **i ricorsi notificati a partire dal 1° gennaio 2023, di valore non superiore a 3.000 euro, sono decisi dal giudice monocratico**; al contrario, se il valore della controversia è superiore a tale soglia o è di valore indeterminabile, la cognizione spetta alla Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado in composizione collegiale.

Tuttavia, come anticipato in premessa, **il comma 1**

dell'art. 4 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992 ha subito una modifica a seguito dell'entrata in vigore del **D. L. n. 13 del 24 febbraio 2023**, che, all'**art. 40, comma 2**, così dispone:

"*All'articolo 4-bis, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546,* ***le parole: «3.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «5.000 euro». La disposizione del primo periodo si applica ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2023***".

Pertanto, **l'art. 40, comma 2, del D. L. n. 13/2023 estende la competenza del giudice monocratico alle liti di valore non superiore a 5.000 euro, prevedendo espressamente che la disposizione si applichi ai ricorsi notificati dal 1° luglio 2023**.

Alla luce di tanto, in relazione al valore delle controversie di giurisdizione del giudice unico, così si può riassumere:

- l'attuale limite di 3.000 euro è relativa ai ricorsi notificati dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023;
- il nuovo limite di 5.000 euro si applicherà, invece, ai ricorsi notificati a partire dal 1° luglio 2023.

La recentissima novella legislativa di cui al citato art. 40, impatta esclusivamente sul valore delle liti attribuibili al giudice monocratico (innalzando tale soglia da 3.000 euro a 5.000 euro), lasciando invariati i successivi commi 2 e 3 dell'art. 4 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992.

2.2. La determinazione del valore della lite

Ai fini della determinazione del valore della lite, **il comma 2 del citato art. 4 bis del D. Lgs. n. 546/92** effettua un rinvio all'**art. 12, comma 2**, dello stesso Decreto Legislativo, il quale così dispone:

"(…) ***Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste"***.

Più nello specifico, come chiarito dall'**Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con il ricorso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate**.

Occorre evidenziare inoltre che:

a. in caso di atto di **irrogazione delle sanzioni** ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è costituito dalla somma delle sanzioni contestate;

b. in caso di controversie aventi ad oggetto il **rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi**, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori. Nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Pertanto, in tali ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta. Ad esempio, se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i 3.000 euro (fino al 30 giugno 2023) ovvero i 5.000 euro (dal 1° luglio in poi), per quest'ultimo il contribuente deve instaurare il giudizio innanzi al giudice monocratico;

c. in caso di **avviso di accertamento che si limiti a ridurre o ad azzerare la perdita dichiarata**, il valore della lite è determinato sulla base della sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

Tanto chiarito, ne discende che:

- qualora un atto si riferisca a più tributi (per esempio, Irpef e Irap ovvero imposta di registro, ipotecaria e catastale) il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente;
- in presenza di impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti, il valore della lite deve essere individuato con riferimento a ciascun atto impugnato con il ricorso cumulativo. Ne consegue che, in relazione agli atti aventi un valore non superiore a 3.000 euro (fino al 30 giugno 2023) ovvero a 5.000 euro (dal 1° luglio in poi), il contribuente è tenuto ad osservare in ogni caso la procedura prevista dall'art. 4 bis del D. Lgs. n. 546/1992.

3. LE ASSEGNAZIONI AL GIUDICE MONOCRATICO

Con **l'art. 1, comma 1, lett. h) della Legge n. 130/2022, il legislatore tributario ha apportato delle modifiche all'art. 6 del D. Lgs. n. 545/1992 rubricato** "***La formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti***", disciplinando la materia dell'assegnazione e della erronea attribuzione del ricorso al giudice tributario.

Nello specifico, l'art. 1, comma 1, lett. h) della Legge n. 130/2022 così dispone:

"*Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, sono apportate le seguenti modificazioni:*

(…)

h) all'articolo 6:

*1) al comma 1-bis, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: «****I presidenti delle corti di giustizia tributaria di primo grado assegnano il ricorso***

***al giudice monocratico nei casi previsti dall'articolo 4-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546**»;*

2) dopo il comma 1-bis è inserito il seguente:

*«1-ter. **Nel caso in cui il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rilevi che la controversia ad esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla corte di giustizia tributaria in altra composizione, la rimette al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione**»;*

3) al comma 2, dopo le parole: «ciascun collegio giudicante» sono inserite le seguenti: «ovvero ciascun giudice monocratico»".

Più nel dettaglio, la disposizione richiamata disciplina le **modalità di assegnazione al giudice monocratico dei ricorsi di primo grado, prevedendo che sono i presidenti delle Corti di Giustizia Tributaria di Primo grado ad assegnare il ricorso al giudice monocratico, nei casi previsti dall'art. 4 bis del D. Lgs. n. 546/1992**.

Pertanto, **spetta al Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado assegnare la controversia al giudice monocratico, dopo aver verificato che il valore della controversia**:

- **non sia superiore a 3.000 euro, per i ricorsi notificati fino al 30 giugno 2023;**
- **non sia superiore a 5.000 euro, per i ricorsi notificati dal 1° luglio 2023.**

Inoltre, con la legge di riforma del processo tributario, **il legislatore ha previsto che nel caso in cui il giudice**, in composizione collegiale o monocratica, **rilevi che la causa ad esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla Corte di Giustizia Tributaria in un'altra composizione, la rimette al Presidente di sezione per il rinnovo dell'assegnazione**.

Da tanto ne deriva che **l'erronea assegnazione della causa ad un giudice in composizione diversa rispetto a quella stabilita espressamente dalla legge non rappresenta un vizio di incompetenza ai sensi degli articoli 4 e 5 del D. Lgs. n. 546/1992 (con conseguente onere del ricorrente di riassumere il processo)**, ma, più semplicemente, comporta la rimessione della causa al Presidente della sezione, che potrà rinnovare l'assegnazione o confermare quella già disposta.

Laddove, invece, il giudice monocratico o collegiale decida una causa che non gli compete e la questione è rilevata in appello, la lite andrà rimessa in primo grado dinanzi all'organo corretto in base all'**art. 59, comma 1, lettera d), del D. Lgs. n. 546/1992**, rubricato "Rimessione alla corte di giustizia tributaria di primo grado", a norma del quale:

"***1. La corte di giustizia tributaria di secondo grado rimette la causa alla corte di giustizia tributaria di primo grado che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi:***

a) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;

b) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;

c) quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;

d) quando riconosce che il collegio della corte di giustizia tributaria di primo grado non era legittimamente composto;

e) quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

2. Al di fuori dei casi previsti al comma precedente la corte di giustizia tributaria di secondo grado decide nel merito previamente ordinando, ove occorra, la rinnovazione di atti nulli compiuti in primo grado. (…).".

Infine, in caso di litisconsorzio necessario o di riunione di ricorsi connessi, l'assegnazione spetterà al giudice collegiale se il valore complessivo delle singole cause superi i 3.000 euro.

4. IL GIUDIZIO IN COMPOSIZIONE MONOCRATICA

L'art. 4 *bis*, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992 stabilisce che nel giudizio in composizione monocratica, **si osservano le disposizioni relative ai giudizi in composizione collegiale**. Tuttavia, tale previsione normativa subisce una deroga con riferimento alla discussione delle udienze monocratiche in quanto, ai sensi dell'art. 16, comma 4, del D. L. n. 119/2018 (come modificato dalla Legge n. 130/2022), le udienze tenute dalla Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado in composizione monocratica devono essere svolte esclusivamente a distanza.

4.1. Svolgimento del giudizio innanzi al giudice monocratico e modalità di discussione dell'udienza

Dal tenore letterale del citato art. 4 *bis*, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992, appare evidente la volontà del legislatore di **equiparare il giudizio monocratico al giudizio in composizione collegiale**.

Ne discende, dunque, che, così come previsto per il giudizio in composizione collegiale, anche per il giudizio in composizione monocratica, ai sensi dell'art. 12 del D. Lgs. n. 546/1992, **non sussiste l'obbligo di assistenza tecnica per le controversie di valore non superiore a 3.000 euro**. Conseguentemente, in relazione alle controversie di competenza del giudice monocratico per le liti di valore fino a 3.000 euro, il contribuente può scegliere di difendersi da solo **senza l'assistenza di un difensore abilitato**.

Il generale richiamo alla disciplina del giudizio in composizione collegiale, tuttavia, subisce una li-

mitazione ad opera del neo-introdotto comma 4 dell'art. 16 del D. L. n. 119/2018 (come modificato dall'art. 4, comma 4, della Legge n. 130/2022) **che dispone la trattazione pubblica dell'udienza del giudice monocratico esclusivamente a distanza, salvo espressa richiesta delle parti per comprovate ragioni**.

Giova rammentare che, la versione originaria dell'art. 16, comma 4, del D. L. n. 119/2018 (convertito in legge, con modifiche, dalla Legge n. 136 del 17 dicembre 2018 e con decorrenza dal 19 dicembre 2018), **ha previsto**, per la prima volta, **la possibilità per le parti del processo tributario di partecipare alle udienze pubbliche o camerali "a distanza", ossia mediante collegamento audiovisivo**.

Ebbene, l'art. 4, comma 4, della Legge n. 130/2022 ha modificato il suddetto art. 16, comma 4, del D. L. n. 119/2018 (conv. legge n. 136/2018), disponendo, tra le altre, con specifico riferimento alle udienze del giudice monocratico, che:

"(…)

4. Il comma 4 dell'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, ***è sostituito dai seguenti****:*

«4. La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei giudici e del personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, può avvenire mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto. (…) ***Le udienze*** *di cui all'articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992,* ***tenute dalla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica****, e quelle di cui agli articoli 47, comma 2, e 52, comma 3, del medesimo decreto legislativo n. 546 del 1992* ***si svolgono esclusivamente a distanza****, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta di cui al periodo precedente e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza. In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della corte di giustizia tributaria. (…).*

4-bis. *Le disposizioni di cui al comma 4 si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023».".*

Alla luce del dato normativo sopra esposto, ai sensi dell'**art. 16, commi 4 e 4 *bis*, del D. L. n. 119/2018, così come novellato dalla Legge n. 130/2022, le udienze tenute dal giudice monocratico devono essere svolte, per i ricorsi notificati dal 1° settembre 2023, esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere** nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, **la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di Giustizia Tributaria**.

Inoltre, la Legge n. 130/2022 ha aggiunto il comma 4 *bis* all'art. 16 del D. L. n. 119/2018, sancendo che **le disposizioni di cui al comma 4 si applicano ai giudizi instaurati, in primo ed in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023**.

4.2. Impugnazione della sentenza del giudice monocratico

In virtù di quanto espressamente previsto dall'art. 4 *bis*, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992, nel processo dinanzi all'organo monocratico si osservano le medesime norme previste per i giudizi in composizione collegiale; conseguentemente, **la pronuncia del giudice monocratico potrà essere appellata al pari di quella adottata dal collegio**. Infatti, né l'art. 4 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992 né le altre disposizioni della Legge n. 130/2022 contengono delle deroghe rispetto alle norme che regolano la trattazione delle liti di fronte al collegio.

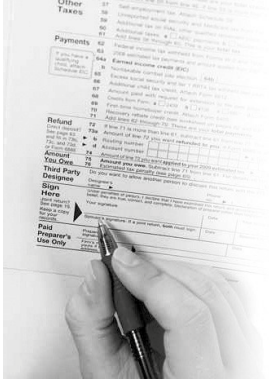
Pertanto, la pronuncia dell'organo monocratico può essere appellata, al pari di quella adottata dal collegio, dinanzi la competente Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado in composizione collegiale.

5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Tirando le somme di quanto fin qui esposto, non può non rilevarsi che la figura del giudice tributario monocratico, introdotta con la Legge n. 130/2022, ha permesso di assicurare una maggiore efficienza al processo tributario. Infatti, **la *ratio* dell'intervento legislativo è quella di deflazionare quanto più possibile il contenzioso delle Corti di Giustizia Tributaria**, sottraendo alla competenza dell'organo collegiale la decisione delle controversie di modico valore.

Tuttavia, ad oggi, non è ancora possibile indicare gli effetti concreti prodotti dall'introduzione della figura del giudice unico né tantomeno stabilire se tale figura sia effettivamente in grado di ridurre il contenzioso tributario.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione
Dott.ssa Marta Zizzari



La confisca di valore e i reati tributari: il divieto di applicazione retroattiva dell'art. 578 - bis c.p.p.

A cura dell'Avv. Alessandro Villani e dell'Avv. Ludovica Loprieno

Commento a Sent. Cass. Pen., SS.UU., 31 gennaio 2023, n. 4145

La giurisprudenza di legittimità, con la pronuncia a **Sezioni Unite** indicata in epigrafe, **Cassazione Penale del 31 gennaio 2023, n. 4145**, è tornata ad affrontare un argomento alquanto complesso, nonché foriero di copiose *querelles* giurisprudenziali e dottrinarie. Il tema risolto (una volta per tutte) dagli Ermellini investe ancora una volta l'istituto della confisca per equivalente e si sofferma su una sua particolare declinazione, ossia quella della applicazione retroattiva della misura ablatoria in esame anche al reato prescritto.

La sentenza in commento è meritevole di attenzione altresì perché si occupa ancora una volta della natura della confisca in generale e della confisca per equivalente in particolare, sottolineando come la misura ablatoria *de qua* sia idonea ad svolgere funzioni del tutto eterogenee e come, di conseguenza, oggi non possa più parlarsi di confisca al singolare, bensì di "*confische*" al plurale, in quanto le diverse ipotesi di confische contemplate dall'ordinamento soggiacciono a presupposti diversi e sono applicate all'esito di procedimenti eterogenei.

Invero, il mero effetto ablativo connesso all'istituto della confisca non vale di per sé a segnare la natura giuridica della misura, perché la confisca non si presenta sempre di eguale natura e in unica configurazione, ma assume, in dipendenza delle diverse finalità che la legge le attribuisce, diverso carattere, che può essere di pena come anche di misura non penale.

Prima di analizzare *funditus* la questione risolta dalle SS.UU., è utile ricordare come lo Stato italiano sia stato più volte censurato dai giudici di Strasburgo circa la mancata applicazione alle innumerevoli disposizioni legislative in materia di confisca previste dal nostro ordinamento dei c.d. *Engels criteria*, ossia i criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte Edu al fine "scovare" la natura sostanzialmente penale (indipendentemente dal nomen juris attribuito dal legislatore nazionale) delle disposizioni interne, con il fine ultimo di scongiurare una cosiddetta "truffa delle etichette", atta ad impedire l'applicazione del ventaglio delle guarentigie previste dalla Convenzione (nonché, ancor prima, dalla nostra Carta Costituzionale) a disposizioni di legge che nella sostanza presentano un carattere afflittivo/sanzionatorio.

Più in dettaglio, si ricorda che la *value confiscation* costituisce una particolare ipotesi di confisca che differisce in parte dalla misura ablatoria prevista dall'art. 240 c.p. Invero, la confisca di valore permette l'acquisizione dei beni che costituiscono il prezzo ovvero il profitto del reato, quando questo non sia possibile in via diretta, anche nella forma c.d. per equivalente, cioè **colpendo beni di cui il reo abbia la mera disponibilità per un valore corrispondente a quello del prezzo o del profitto del reato**.

La confisca per equivalente ha caratteristiche sue proprie che la differenziano da quella diretta sotto molteplici aspetti. Anzitutto la confisca di valore ha un'applicazione residuale, dal momento che essa opera solo qualora non sia possibile procedere con una confisca diretta.

La confisca per equivalente ha poi sempre carattere obbligatorio, laddove prevista, ed ha carattere sanzionatorio, concretandosi in una forma di "*prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti*".

La caratteristica peculiare di tale tipo di confisca è che essa **esime dallo stabilire il nesso di pertinenzialità del bene oggetto di confisca con il commesso reato**; fermo restando il presupposto della consumazione di un reato, non è più richiesto alcun rapporto tra il reato e i beni da confiscare, potendo essere detti beni diversi dal provento del reato stesso. Il bene confiscato infatti può essere stato acquistato molto tempo prima della commissione del reato in modo del tutto legittimo.

Numerose sono state nel corso degli anni le questioni in materia di confisca per equivalente che la giurisprudenza e la dottrina hanno dovuto affrontare. Uno di tali problemi applicativi concerne l'applicabilità della confisca per equivalente anche al reato prescritto; siffatta problematica ha suscitato talune frizioni con i principi applicabili alla materia penale cristallizzati dalla CEDU e dai giudici di Strasburgo e non può dirsi oggi ancora completamente risolta.

Un secondo problema – a volte connesso al precedente – riguarda la possibile applicazione retroattiva della confisca per equivalente.
Con riferimento alla prima questione, occorre osservare che se per la confisca diretta, essendo un misura di sicurezza e non una pena, si è giunti alla conclusione che sia possibile addivenire all'applicazione del provvedimento ablatorio anche in caso di sentenza di proscioglimento per intervenuta prescrizione - a patto che vi sia un accertamento di responsabilità, che pur non avendo le caratteristiche formali della condanna, ne presenti i requisiti sostanziali (consistenti nella verifica circa la sussistenza di tutti gli elementi, oggettivi e soggettivi, del reato) – lo stesso non può dirsi per la confisca per equivalente.
La ragione di tale differenza è da ravvisarsi nella diversa natura della confisca per equivalente, definita dalla Corte Edu come **una vera e propria pena nella sostanza**, di guisa che la medesima deve rispettare i crismi imposti dall'art. 7 della Convenzione. Tale conclusione è stata fatta propria da anche dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. sent. Cass. pen. Sez. III, Sent. 11 maggio 2020), la quale ha chiarito che "*la confisca per equivalente viene ad assolvere una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica, modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile e pertanto è contraddistinta dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale, esulando dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza, nel senso che l'oggetto della confisca per equivalente finisce per essere rappresentato direttamente da una porzione del patrimonio, il quale in sé non presenta alcun elemento di collegamento con il reato commesso dall'agente. In definitiva (…) la confisca per equivalente presenta una natura prettamente sanzionatoria, il che impone di escludere (…), che possa essere disposta l'ablazione definitiva del bene ove il reato sia dichiarato estinto per prescrizione*".
Con riferimento alla seconda problematica attinente alla confisca di valore, è opportuno richiamare i principi applicabili alle norme penali. Il canone che regola l'efficacia nel tempo delle norme penali nel nostro ordinamento è costituito dal principio di irretroattività contenuto nell'art. 25 comma 2 della Costituzione, il quale stabilisce espressamente che nessuno può essere punito in base ad una legge che non era in vigore al momento in cui è stato commesso il fatto, al fine di consentire a ciascuno di conoscere in partenza tutte le conseguenze che seguono ad ogni propria azione.
La dottrina dominante e la giurisprudenza maggioritaria ritengono che il principio di irretroattività valga soltanto per le pene e non invece per le misure di sicurezza. La valenza del principio di retroattività per le misure di sicurezza viene desunta sia dal comma 3 dell'art. 25 Cost., ripreso anche dall'art. 199 c.p., che prevede espressamente che le misure di sicurezza applicabili dal giudice sono solo quelle previste tassativamente per legge, senza contenere invece alcun cenno al principio di irretroattività; sia dall'art. 200 c.p. che si occupa della disciplina intertemporale delle misure di sicurezza, sancendo in particolare che nel caso in cui la normativa relativa alla misura di sicurezza sia diversa da quella in vigore al momento della commissione del fatto, si applica quella valida al momento dell'esecuzione della stessa.
La *ratio* della diversa disciplina viene individuata nella funzione differente svolta dalle misure di sicurezza rispetto a quella propria delle pene: mentre queste ultime sono volte a sanzionare un comportamento che costituisce reato, di conseguenza, al fine di garantire la prevedibilità della norma penale, il reo deve conoscere prima della commissione del fatto la sanzione cui andrà incontro; le misure di sicurezza, di converso, svolgono una funzione special-preventiva, essendo previste al fine di evitare che chi ha commesso un reato cada nella recidiva. Siccome il presupposto per applicare la misura ablativa consiste in un giudizio di pericolosità sociale della persona che deve essere attuale, si ritiene corretto disporre la misura prevista al momento della sua esecuzione. Secondo tale orientamento è ben possibile dunque disporre una misura diversa rispetto a quella in vigore al tempo del commesso reato come pure è applicabile una misura di sicurezza anche se al momento in cui è stato commesso il fatto non ne era prevista alcuna.
Una dottrina minoritaria invece ritiene che il principio di irretroattività di cui al comma 2 dell'art. 25 Cost. riguardi l'intero sistema penale e non si limiti alle sole pene, con la conseguenza che non sarebbe possibile far retroagire una norma penale, anche se quest'ultima sia relativa all'applicabilità delle misure di sicurezza.
Dottrina e giurisprudenza sono invece concordi nel non ammettere la disposizione di una misura di sicurezza se, al momento della commissione del fatto, questo non era previsto come reato.
Tali conclusioni però non appaiono estendibili anche alla confisca per equivalente che, come prima detto, costituisce nella sostanza una pena, con la conseguente applicazione dei principi applicabile alle norme penali (primi fra tutti gli artt. 7 CEDU e 25 Cost.). Ebbene, la sentenza a SS.UU. che qui si commenta

è degna di nota proprio perchè analizza le precedenti questioni in maniera congiunta, nonché affronta un ulteriore problema interpretativo in merito all'applicazione retroattiva ai reati tributari della confisca per equivalente.
Le Sezioni Unite, in particolare, hanno dato risposto al seguente quesito "*Se la disposizione dell'art. 578 bis c.p.p. sia applicabile, in ipotesi di confisca per equivalente, ai fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 1, co. 4, lett. f, legge 9 gennaio 2019, n. 3, che ha inserito nella stessa le parole "o la confisca prevista dall'art. 322 c.p.*"
L'occasione che ha dato luogo alla pronuncia della S.C. trae l'abbrivo dalla sentenza della Corte di appello di Torino, la quale, pronunciando sul gravame proposto dall'imputato avverso la sentenza che lo aveva ritenuto responsabile per il reato di cui agli artt. 81 cpv, c.p. e 2, D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta continuata mediante uso di fatture per operazioni inesistenti), aveva confermato la sentenza impugnata e disposto la confisca di beni mobili, immobili e denaro nella disponibilità dell'imputato fino alla concorrenza del profitto.
Investita del ricorso, la Terza sezione penale, ritenuta la fondatezza della questione, aveva rilevato un contrasto interpretativo in ordine alla applicabilità dell'art. 578 bis c.p.p. – che testualmente dispone che "*Quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'articolo 240 bis del codice penale e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall'art. 322 ter del codice penale, il giudice di appello o la corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato*" - ai reati commessi anteriormente alla sua entrata in vigore, e con ordinanza n. 15229 del 16/03/2022 aveva rimesso la questione alle Sezioni Unite.
Le SS.UU., preso atto della sussistenza di un contrasto interpretativo, effettuano una ricognizione degli ultimi approdi giurisprudenziali in tema di confisca, evidenziando la presenza di due tesi maggioritarie sul punto.
Alla stregua di un primo orientamento, l'art. 578 bis c.p.p. consentirebbe la confisca per equivalente anche in caso di sentenza dichiarativa della prescrizione di un reato commesso anteriormente alla sua entrata in vigore. La nuova disposizione sarebbe volta a sottrarre i patrimoni illecitamente accumulati anche in caso di estinzione del reato e si presenta in continuità con l'elaborazione della giurisprudenza di legittimità, costituzionale e della Corte EDU, sulla possibilità di disporre la confisca, anche di carattere sanzionatorio, allorché la declaratoria di prescrizione si accompagni ad un compiuto accertamento del fatto-reato e della responsabilità.
Sul punto, i fautori di tale orientamento ricordano che anche i giudici di Strasburgo hanno ribadito «*la compatibilità con l'art. 7 della Convenzione EDU delle confische-sanzione fondate su accertamenti "sostanziali" di responsabilità*» contenuti nel reato dichiarato estinto per prescrizione, purché la sanzione sia proporzionata al fatto.
Nella confisca per equivalente del prezzo o del profitto del reato, pertanto, convergerebbero evidenti finalità ripristinatorie, di semplificazione probatoria ed esecutiva, che le differenziano sostanzialmente da una pura e semplice pena patrimoniale. La confisca in discorso trova il proprio fondamento e limite nel vantaggio tratto dal reato, soprattutto dal momento che ad essa è applicabile il principio di solidarietà passiva, proprio delle misure riparatorie, che limita la misura ablatoria alla quota di prezzo o profitto conseguito effettivamente e personalmente da ciascuno degli imputati»
Ancora, i sostenitori di siffatto indirizzo interpretativo, propendono per la natura processuale dell'art. 578 bis c.p.p., c.p.p., in quanto tale soggetto al principio "*tempus regit actum*", dal momento che la norma censurata non introdurrebbe nuovi casi di confisca, limitandosi, al contrario, a perimetrare la cornice procedimentale entro cui può essere disposta la **cd. ablazione senza condanna**.
In definitiva, l'art. 578 bis c.p.p. agirebbe su un profilo squisitamente processuale e temporale, lasciando inalterati i presupposti sostanziali di applicazione del vincolo (legittimazione normativa e identificazione di beni di valore corrispondente al profitto). La natura in parte punitiva delle confische di valore impedirebbe l'applicazione retroattiva delle norme che le prevedono, ma non delle norme processuali che definiscono "quando" possono essere applicate.
Secondo questa impostazione, la norma *de qua* si limiterebbe, dunque, a stabilire che la confisca di valore può essere applicata nel giudizio di impugnazione anche quando sopravvenga l'estinzione del reato per prescrizione, ma sia confermato l'accertamento di responsabilità. Non si tratta, dunque, della introduzione di un nuovo caso di confisca, ma solo della definizione dei limiti temporali entro i quali la stessa può essere applicata in presenza di un accertamento di responsabilità sostanziale.
Un secondo orientamento - ferma l'applicabilità dell'art. 578 bis c.p.p. anche alla confisca tributaria di cui all'art. 12 bis, D.Lgs. n. 74/2000 - ritiene, al contrario, che quando la confisca sia disposta per equivalente non può essere mantenuta in relazione a fatti commessi prima dell'entrata in vigore del citato art. 578 bis c.p.p. in quanto, atteso il suo carattere afflittivo, produce effetti sostanziali e, pertanto, non può operare retroattivamente, sicché la solu-

zione accolta dall'opposto orientamento si porrebbe in contrasto con il combinato disposto degli artt. 25 Cost. e 7 CEDU, per l'inevitabile riflesso sostanziale caratteristico della confisca di valore.

Ciò deriverebbe dalla circostanza per la quale la natura sanzionatoria costituisce il tratto distintivo e caratterizzante della confisca di valore, perché questa può attingere anche beni acquistati anteriormente o successivamente alla commissione del reato, ossia beni privi di connotati di pericolosità e di legami di pertinenzialità con l'illecito, per cui, anche a voler riconoscere alla confisca di valore una natura solo "parzialmente" sanzionatoria, resta ferma la sua **natura afflittiva**, in quanto l'oggetto dell'ablazione è rappresentato da una porzione di patrimonio che, in sé, non presenta alcun elemento di collegamento con il reato, con la conseguenza che, in relazione a tale forma di ablazione, si pone la necessità di garantire al destinatario una ragionevole prevedibilità delle conseguenze cui si esporrà trasgredendo la norma penale.

In questo senso, l'applicazione retroattiva dell'578 bis c.p.p. a fatti antecedenti alla sua entrata in vigore determinerebbe l'adozione di una pronuncia (in appello o in cassazione) impositiva di un sacrificio patrimoniale "a sorpresa" non prevedibile per il ricorrente, all'atto della commissione del reato.

Le SS.UU. inoltre, evidenziano che la Sezione rimettente, a tale proposito, ha introdotto un ulteriore profilo problematico, ovverosia se la disposizione di cui all'art. 578-bis c.p.p., nella parte relativa alle confische di valore, per quanto inserita nel codice di procedura penale, sia o meno da comprendere nel novero di quelle norme che dettano "norme penali", agli effetti dell'art. 25, secondo comma, Cost., potendo da ciò dipendere la soluzione del problema.

Sul punto, potrebbe essere risolutivo valutare se la disciplina di cui all'art. 578 -bis c.p.p. attenga all'istituto della prescrizione. In merito a tale questione, la giurisprudenza costituzionale, proprio avendo riguardo alla disciplina della prescrizione, ha ripetutamente chiarito che un istituto che incide sulla punibilità della persona, riconnettendo al decorso del tempo l'effetto di impedire l'applicazione della pena, nel nostro ordinamento giuridico rientra nell'alveo costituzionale del principio di legalità penale sostanziale enunciato dall'art. 25, secondo comma, Cost.

Così richiamati i due orientamenti principali, le SS.UU. decidono di aderire (condivisibilmente) al secondo indirizzo interpretativo, fornendone una panoramica aggiornata.

In primo luogo, la pronuncia in esame ribadisce che, a seguito dell'introduzione dell'art. 578 bis c.p.p., la confisca per equivalente può oggi essere disposta anche in caso di sentenza del giudice dell'impugnazione che dichiara l'estinzione del reato per intervenuta prescrizione, anche se deve escludersi che il giudice di primo grado possa disporre la confisca per equivalente in caso di sentenza di proscioglimento per prescrizione.

Fatta questa premessa, le Sezioni Unite partono dal dato incontestato della natura "**eminentemente sanzionatoria**" della confisca per equivalente desumibile dal fatto che tale misura colpisce beni privi di alcun rapporto di pertinenzialità con il reato, caratteristica che, pur in costanza dei medesimi effetti (l'espropriazione di beni a favore dello Stato) ne svilisce la natura di misura di sicurezza patrimoniale, rendendo inapplicabile la regola stabilita, per le misure di sicurezza, dagli artt. 200 c.p. 236, co. 2 c.p., che consentono la confisca anche in caso di estinzione del reato).

Mentre la confisca diretta, reagendo alla pericolosità indotta nel reo dalla disponibilità di determinati beni, assolve a una funzione essenzialmente preventiva, **la confisca per equivalente**, poiché raggiunge beni che non hanno alcun rapporto con il reato, palesa una **connotazione prevalentemente afflittiva**. La funzione punitiva assolta dalla confisca per equivalente sottopone quest'ultima alle regole sancite dall'art. 25 Cost., non essendovi ragioni per escluderne la natura di sanzione penale.

In definitiva, la funzione sanzionatoria della confisca per equivalente assorbe quella ripristinatoria e/o le eventuali altre concorrenti funzioni non penali, cui la confisca di valore si atteggi, e non viceversa.

Per queste ragioni, del resto, prima dell'introduzione dell'art. 578 bis c.p.p.., la giurisprudenza di legittimità non dubitava dell'assoluta impossibilità di disporre la confisca in assenza di condanna, costituendo la condanna stessa presupposto essenziale della sua applicazione, con conseguente impossibilità di disporre la confisca per equivalente in caso di prescrizione del reato.

Il suddetto principio deve essere tuttavia rivisto alla luce dei sopravvenuti mutamenti legislativi. Infatti, l'art. 6, comma 4, del decreto legislativo 1 marzo 2018, n. 21 ha inserito nel codice di rito l'art. 578-bis cod. proc. pen., in forza del quale "*Quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'articolo 240 bis del codice penale e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall'articolo 322-ter del codice penale - parole, queste ultime, successivamente inserite dall'art. 1, comma 4 lettera f), della legge 9 gennaio 2019, n. 3 - il giudice di appello o la Corte di Cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato.*

A questo proposito le Sezioni Unite hanno precisato che - al richiamo contenuto nell'art. 578-bis cod.

proc. pen., ossia quanto al riferimento che la norma *de qua* opera alla confisca "prevista da altre disposizioni di legge" - deve riconoscersi una valenza di carattere generale, capace di ricomprendere, anche le confische disposte da fonti normative poste al di fuori del codice penale.
Da ciò deriva che l'art. 578-bis c.p.p. si applica anche alla confisca prevista dall'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, con la conseguenza che, in tema di reati tributari, il giudice di appello o la corte di Cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, devono decidere sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato.
Assodata la natura sanzionatoria della confisca di valore, le Sezioni Unite hanno affrontato la questione relativa all'ambito applicativo dell'art. 578 bis c.p.p.
Ricordano che il primo orientamento, facendo maggiormente leva sulla funzione ripristinatoria della confisca per equivalente, attribuisce natura esclusivamente processuale alla disposizione, affermando perciò che la sua applicazione sarebbe retta dal principio "*tempus regit actum*".
Il secondo indirizzo, invece, valorizzando la natura sanzionatoria della confisca per equivalente ed attribuendo all'art. 578 bis c.p.p. natura doppia (al contempo sostanziale e processuale), esclude l'applicabilità della disposizione ai fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della norma stessa, sulla base del divieto di retroattività connaturato alla natura penale dell'istituto.
Le Sezioni Unite, facendo proprie le conclusioni dell'indirizzo interpretativo da ultimo citato, chiariscono che il fatto che una norma, collocata topograficamente nel codice di rito, non disciplini i requisiti tipici di una incriminazione non vale ad escludere per ciò solo la natura sostanziale di essa e la sua sussunzione nell'area presidiata dal principio di legalità in materia penale e di tutti i suoi corollari esplicitamente o implicitamente enunciati da norme costituzionali poste a presidio dei diritti fondamentali della persona, tra cui il divieto di retroattività in peius delle norme penali.
Il divieto di retroattività delle leggi penali sfavorevoli ricomprende nel concetto di "punizione" e di "legge penale" tutte le norme che incidano negativamente sull'*an*, sul *quantum* e sul *quomodo* della punibilità.
La chiave di lettura per risolvere il quesito posto dalla Sezione rimettente risiede, pertanto, nel principio di prevedibilità delle conseguenze dell'azione che è codificato dagli artt. 25, co. 2 Cost. e 7 CEDU.
Le due disposizioni, seppure non perfettamente sovrapponibili, condividono la medesima ratio legis: l'esigenza di garantire al destinatario della norma una ragionevole prevedibilità circa le conseguenze cui si esporrà qualora decida di porsi in contrasto con l'ordinamento, violando la norma penale, talchè il **tempo in cui è realizzata la condotta vietata è centrale rispetto alle modifiche temporali** del quadro esistente al momento del compimento delle scelte individuali.
Tale conclusione è imposta dallo stesso il principio di legalità di cui all'art. 25, comma 2 Comma Cost., il quale esige che, al momento del fatto commesso, il soggetto abbia non soltanto la necessaria conoscibilità del precetto (*accessibility* della norma violata), ma anche la conoscibilità e prevedibilità della sanzione penale (*foreseeability*) prevista per la relativa violazione, e quello del "*nulla poena sine lege*" di cui all'art. 7 CEDU, il quale non consente nemmeno l'applicazione retroattiva dell'interpretazione giurisprudenziale di una norma penale (il cd. "diritto vivente"), allorquando il risultato interpretativo non era ragionevolmente prevedibile nel momento in cui la violazione era stata commessa.
Nell'alveo della prevedibilità devono farsi rientrare, sottolineano le Sezioni Unite, tutte le conseguenze sanzionatorie della condotta, in modo da garantire l'effettiva prevedibilità anche di esse al momento della commissione del fatto, senza che il legislatore, modificando la normativa, possa realizzare nei confronti del destinatario un effetto "a sorpresa" e, dunque, imprevedibile, in quanto ciò si porrebbe in contrasto con l' art. 7 CEDU e, quindi, con l'art. 117 Cost.
La prima garanzia per l'individuo, nell'ottica della Convenzione europea, consiste nell'esclusione della "sorpresa" e richiede invece la "prevedibilità" del limite posto dallo Stato al godimento di un diritto o all'esercizio di una libertà dell'individuo.
Da ciò si ricava, da un lato, un obbligo per lo Stato di una preventiva e adeguata informazione sui precetti da osservare nonché su tutte le conseguenze sanzionatorie che derivano dalla loro violazione e, dall'altro, il diritto dei cittadini di accedere e calcolare in un preciso arco temporale, se e quale comportamento tenere, avendo essi il diritto a non essere sorpresi ex post da estensioni interpretative o da mutamenti dello stato di fatto non conoscibili e, dunque, non prevedibili *ex ante*.
Quando una disposizione che il diritto interno definisce processuale influisce sulla severità della pena da infliggere, per la Corte EDU tale disposizione deve essere qualificata come «*diritto penale materiale*», cui è applicabile l'ultimo capoverso dell'art. 7 CEDU. Occorre pertanto avere riguardo all'intera disciplina «in forza» della quale si è o non si è «puniti». Il che porta a superare una visione tutta incentrata sul momento statico, pure importante, dell'incriminazione, incapace tuttavia di "leggere" le nuove forme di penalità e le questioni, che si agita-

no nel diritto vivente, sulla modifica della natura della pena, tradizionalmente intesa, e sul conseguente "ampliamento" del concetto di sanzione.
Gli Ermellini, inoltre, ribadiscono che in tema di successione di leggi penali nel tempo, nel caso in cui l'evento del reato intervenga nella vigenza di una legge penale più sfavorevole rispetto a quella in vigore al momento in cui è stata posta in essere la condotta, deve trovare applicazione la legge vigente al momento della commissione del fatto, al fine di rendere la normativa interna coerente con la ratio di garanzia del principio di irretroattività ex art. 7, paragrafo 1, della CEDU, che sancisce il divieto di applicazione retroattiva delle norme penali incriminatrici e, in generale, delle norme penali più severe.
Invero, come è stato più volte precisato dai giudici di Strasburgo, è necessario che, nel momento in cui un imputato ha commesso il fatto che ha dato luogo all'azione penale, esista una disposizione legale che renda l'atto punibile. *A fortiori*, il principio di legalità di cui all'art. 25, secondo comma, Cost. esige altresì che, al momento del fatto commesso, il soggetto abbia non soltanto la necessaria conoscibilità del precetto, ma anche la conoscibilità e prevedibilità della sanzione penale prevista per la relativa violazione.

In definitiva, le Sezioni Unite riconoscono la natura duplice, sostanziale e processuale dell'art. 578 bis c.p.p., trattandosi di norma non meramente ricognitiva di un principio esistente nell'ordinamento, sebbene non codificato, ma che ha natura costitutiva "*in parte qua*", perché attributiva del potere, in precedenza precluso al giudice, di mantenere in vita una pena (la confisca per equivalente nel senso prima esplicitato) che, anteriormente all'introduzione dell'art. 578 bis c.p.p., non poteva, secondo il diritto vivente, in alcun modo essere applicata nel caso di declaratoria di estinzione del reato per prescrizione.
Una conclusione consimile esclude che la confisca di valore possa essere retroattivamente applicata a fatti-reato commessi quando tale misura non era in alcun modo adottabile come in caso di sentenza di proscioglimento per prescrizione ancorché pronunciata a seguito di pieno accertamento della responsabilità penale dell'imputato.
Nel caso di specie, le Sezioni Unite hanno riconosciuto che, nel momento in cui il ricorrente aveva realizzato le condotte addebitate, non era ragionevolmente prevedibile l'applicazione di una sanzione penale, come la confisca per equivalente, in assenza di una pronuncia di condanna in senso formale a seguito della realizzazione di un'infrazione penalmente rilevante.
Di qui l'affermazione dell'importantissimo principio di diritto in base al quale "«*La disposizione dell'art. 578-bis cod. proc. pen. ha, con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino comunque una componente sanzionatoria, natura anche sostanziale ed è, pertanto, inapplicabile in relazione ai fatti posti in essere anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 6, comma 4, d.lgs. 1 marzo 2018, n. 21, che ha introdotto la suddetta disposizione*»

Avv. Alessandro Villani
Avv. Ludovica Loprieno

Se residenza e domicilio fanno la differenza

Residenza, residenza ordinaria e domicilio.

Sono questi i tre capisaldi sui cui si fonda una delle principali regole alla base dell'ordinamento *made in England*.

Stabilire se il contribuente possa essere o meno considerato fiscalmente residente o domiciliato nel Regno Unito è fondamentale per definire o meno l'assoggettamento all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

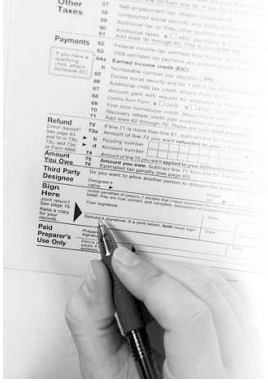
Nell'ordinamento di Sua Maestà chi è fiscalmente residente (ordinario e non) ed è domiciliato nel territorio è soggetto a tassazione per i redditi ovunque prodotti (*world-wide principle*). Diversa è invece la situazione per chi è residente (ordinario e non) ma non è domiciliato che paga le tasse sui redditi prodotti nel Regno Unito e sui redditi di fonte estera "importati" (*remittance basis principle*).

Diverso è ancora il caso di chi non è residente e tantomeno domiciliato che viene tassato soltanto sui redditi prodotti nel Paese.

Questa situazione ci permette di meglio comprendere la natura dell'accertamento a carico di Valentino Rossi, fuoriclasse del motociclismo italiano.

Secondo fonti di agenzia stampa uno dei motivi per cui il centauro della Yamaha avrebbe ricevuto un accertamento dal fisco italiano sta nell'aver trasferito dal 15 marzo 2000 la propria residenza nel Regno Unito.

Un *escamotage* attuato con il preciso scopo di non pagare in Italia alcuna tassa usufruendo del peculiare regime vigente in Gran Bretagna e basato sul principio del "*resident but not domicilied*" che consente al contribuente di dichiarare soltanto i redditi prodotti in casa della Regina.



La “nuova era” dell’onere probatorio nel Processo Tributario

L’articolo illustra “la rivoluzione Copernicana” operata dal neo introdotto comma 5-bis, all’interno dell’art. 7, D.lgs. n. 546/1992, disposizione che, da sempre, ha provato, non senza fatiche e contraddizioni in termini, a definire il criterio di ripartizione dell’onere della prova posto a carico delle parti nel processo tributario.

Nel rispetto delle peculiarità che contraddistinguono questa materia, al rito tributario, se non diversamente stabilito, si applicano disciplina e principi previsti per il rito comune[1]. Così, se nel rito civile si manifesta più che consolidata la ragione (prima logica e poi, di riflesso, garantistica) che sostiene il principio consacrato all’art. 2697 cc., lo stesso non può dirsi per il contenzioso tributario. Invero, pur essendo disposto che “chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”, mentre chi “eccepisce l’inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto” ha l’onere di “provare i fatti su cui l’eccezione si fonda”, la condotta posta in essere dall’Amministrazione finanziaria, spesso, ha realizzato un’inversione applicativa del principio in esame.

La seriale e contraddittoria ripartizione dell’onere probatorio, tuttavia, ha visto il suo arresto grazie alla L. n. 130/2022, la quale, tesa a riformare tout court il processo tributario, ha innestato nell’art. 7 il comma 5-bis, con ciò prevedendo espressamente che l’atto impositivo possa essere annullato “se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni”.

In conseguenza di ciò, oggi, il principio generale assume un significato indefettibile: è l’Amministrazione finanziaria che deve provare quanto pretende.

L’onere della prova ex art. 7, D.lgs. n. 546/1992: una disciplina “nella prassi” disattesa

Al fine di comprendere la portata della **modifica introdotta dalla L. n. 130/2022**[2] è doveroso partire dalla determinazione della **natura giuridica del rito tributario**, posto che solo risalendo alle origini definitorie è possibile comprendere il significato più profondo dell’obbligo di motivazione, che sorregge il contenuto dell’accertamento emesso dall’Amministrazione finanziaria.

In ordine, e in forma sintetica, si procede alla disamina dei due orientamenti interpretativi che, ancora oggi, mantengono vivida la dialettica tra i sostenitori dell’uno, ovvero dell’altro indirizzo[3].

La **prima tesi**, sulla scorta di quanto costituiva la funzione primigenia del processo amministrativo, poi innovata per effetto del D.lgs. n. 104/2010[4], configura il rito tributario come **giudizio di mero annullamento** degli atti impositivi, affidando al ricorso la funzione di preludere ad un giudizio circoscritto alla legittimità, o meno, dell’atto. Più nel dettaglio, costituiscono precipitati di quanto premesso, rispettivamente: la limitazione dell’oggetto del giudizio alla verifica della legittimità, o meno, dell’atto impugnato; la proposizione del ricorso ai soggetti che hanno emesso l’atto oggetto di impugnazione; la deduzione dei motivi all’interno del ricorso introduttivo, considerato che il giudice non può rilevarli d’ufficio[5]; ed infine, **l’obbligo di motivazione del provvedimento accertativo** dell’Amministrazione, contenente i presupposti di fatto e le circostanze di diritto che ne hanno determinato la costituzione in essere[6]. Sul punto, e a più riprese, la Suprema Corte aveva già evidenziato la rilevanza della motivazione dell’atto accertativo, sostenendo che esso attenesse alla sostanza dell’atto tributario e, pertanto, integrasse un elemento essenziale dell’atto impositivo, sulla cui base erigere il successivo giudizio di impugnazione[7].

I sostenitori della **seconda tesi**, per converso, ritengono che il processo tributario sia un **rito impugnatorio-dichiarativo**, posto che il ricorso, oltre a sindacare sulla legittimità del provvedimento, consente al giudice di avere cognizione anche sul merito del rapporto impositivo. Detto in altri termini, seguendo questo indirizzo, il processo tributario viene annoverato tra quelli di impugnazione-merito in quanto non diretto (solo) all’annullamento dell’atto impugnato, bensì all’ottenimento di una pronunzia di merito, eventualmente sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell’accertamento emesso dall’Amministrazione finanziaria.

Come accennato, in giurisprudenza non esiste una soluzione univoca a riguardo, posto che continuano a convivere entrambe le soluzioni interpretative.

Nel dettaglio, se è vero che il giudice tributario, nei limiti della causa petendi e del petitum, decide sia sui vizi formali, sia su quelli sostanziali dell'atto impugnato, sarà altrettanto vero dover dare conto **tanto della natura impugnatoria** dell'atto **quanto di quella dichiarativa**, posto che l'interprete può sempre entrare nel merito del rapporto d'imposta che coinvolge l'Amministrazione ed il contribuente.

Alla luce di quanto premesso, e qualunque sia la corrente interpretativa rispetto alla quale si pensa di avere maggior inclinazione, un dato costituisce il comune denominatore di entrambe: nella prassi invalsa, sovente, l'Amministrazione ha scavalcato l'obbligo di puntuale motivazione a corredo dell'avviso di accertamento emanato. La bontà di questa affermazione trova riscontro proprio nella necessità, da parte della **Riforma del 2022**, di specificare che "**l'atto impositivo non in grado di provare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive** su cui si fondano la pretesa impositiva e le sanzioni, **è annullabile dal giudice**"; precisazione, quest'ultima, che non costituisce un'ovvietà rispetto alla già esistente littera legis, ma la rivelazione delle omissioni precedentemente perpetrate.

Ciò detto, anche a fronte di una chiara formulazione espressa dall'Agenzia delle Entrate rispetto al contenuto dell'avviso di accertamento[8], è opportuno comprendere quale fosse la consuetudine operativa dell'Ufficio.

A riguardo, i passaggi possono essere così declinati:

- l'Ufficio emetteva l'avviso di accertamento non sempre sorretto da prove piene, anzi spesso sulla scorta di presunzioni semplici, quali lo spesometro o il redditometro, e ciò malgrado l'invito, da parte del legislatore, ad un uso cum grano salis degli strumenti presuntivi.
- Il contribuente, vedendosi notificato l'avviso di accertamento, si operava per la proposizione del ricorso, che doveva contenere, a pena di nullità, la raccolta delle prove a discarico. L'onere probatorio, dunque, nei fatti, gravava solo sul contribuente, nella consapevolezza che il rito in esame non gli avrebbe concesso margini per realizzare integrazioni probatorie successive, se non per fatti sconosciuti al tempo in cui veniva notificato l'avviso.
- Pertanto, il contribuente che, per qualunque ordine di ragioni, non riusciva ad allegare valida documentazione in grado di corroborare la tesi difensiva sostenuta per mezzo del ricorso, semplicemente, veniva dichiarato soccombente, con tutto ciò che ne seguiva in termini di oneri e sanzioni.

Risulta lapalissiano, infine, il doppio risultato che l'Ufficio era in grado di realizzare sia in termini di avvisi di accertamento "a cascata", sia in termini di introiti rispetto all'esito (quasi sempre certo) del contenzioso.

Il contributo degli interventi giurisprudenziali rispetto all'attribuzione dell'onere probatorio

Se quello tracciato sopra ha rappresentato per lungo tempo il malsano iter adottato dall'Amministrazione finanziaria, è doveroso precisare che molteplici sono stati gli interventi delle Corti di merito, oltreché del Supremo Consesso, che hanno provato ad arrestare le derive operative attraverso la costituzione di argini correttivi.

Senza pretesa di esaustività, esemplificativamente, si richiamano:

- Sezioni Unite della Cassazione, sentenza n. 18184/2013, secondo cui pur non essendo prevista espressamente dalla legge, è ipotizzabile la nullità, **per vizio di motivazione**, dell'avviso di accertamento che non abbia "tenuto (in debito) conto" nella motivazione stessa, sia pure al solo al fine di rigettarle – senza utilizzare mere "clausole di stile" – delle osservazioni e richieste che il contribuente può comunicare all'Ufficio in sede di contraddittorio anticipato;
- Corte di Giustizia europea, sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, "Sopropé", nella quale si suggella il **diritto ad un contraddittorio completo** nel procedimento tributario quale diritto fondamentale del diritto comunitario;
- Commissione tributaria Regione Lazio n.1859/2020, secondo la quale L'Agenzia **non può pretendere di onerare il contribuente della presentazione di documenti** per riscontri che l'Ufficio abbia la possibilità di effettuare mediante i propri archivi e banche dati;
- Cassazione, sentenza n. 23614/2022, in merito all'acquisizione di documenti riferiti ad ani differenti da quello oggetto di accertamento;
- Commissione tributaria Regione Sicilia n. 9054/2021, secondo la quale, **i principi di collaborazione** fra contribuente e Amministrazione finanziaria, prevedono che **non possono**, in ogni caso, **essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'Agenzia**, sulla **quale incombe l'o-**

nere di procurarsi d'ufficio tutte le informazioni necessarie, ai fini non solo della sua **attività istruttoria**, ma anche in funzione **dell'onere probatorio da assolvere in sede processuale**.

Le modifiche sull'onere della prova nella L. n. 130/2022 e l'introduzione del comma 5-bis, nell'art. 7, D.lgs. n. 546/1992

Si deve alla L. n. 130/2022, in vigore per i ricorsi notificati dal 16 novembre, l'assolvimento in capo all'Amministrazione finanziaria dell'onere motivazionale, in termini di maggior chiarezza istruttoria, sia nella fase embrionale di emanazione dell'atto impugnato, sia in sede di giudizio.

Nel dettaglio il riformato art. 7, contenuto nel D.lgs. n.546/1992, al comma 5-bis prevede che "L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. **Il giudice** fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono in giudizio e **annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza** manca o è **contraddittoria** o **se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale**, comunque **in coerenza con la normativa tributaria sostanziale**, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

Ictu oculi la rilevanza della modifica normativa.

Invero, anche se la regola sulla distribuzione dell'onere della prova poteva ritenersi indiscussa (ma così, forse, non era data l'esigenza della specificazione contenuta nel comma addizionato all'art. 7), la L. n. 130/2022 si affranca da qualunque contestazione di ovvietà perché, finalmente, **positivizza l'onere a carico dell'Ufficio**.

A questo punto, però, si richiama l'**ordinanza** del Supremo Collegio n. **31878/2022** che, all'indomani della Riforma, aveva sollevato non poche perplessità tra quanti avevano intravisto nel comma 5-bis la riduzione a chiarezza ed unità di una disciplina tanto contesa. Difatti, aldilà della fattispecie concreta[9] su cui si pronunciano i giudici di legittimità, merita particolare attenzione la chiosa conclusiva adottata dagli stessi, secondo cui "la nuova formulazione legislativa **non stabilisce un onere diverso o più gravoso** rispetto ai principi già vigenti **in materia**, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema **di prova**, che assegnano all'**istruttoria dibattimentale un ruolo centrale**". Detto in altri termini, secondo l'ordinanza in esame, il comma 5-bis non aggrava, né tanto meno modifica, l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione, intervenendo per potenziare l'alveo dei principi che tipizza l'istruttoria tributaria.

Ora, se questo è vero, come del resto si rileva sia dall'ubicazione del comma[10], sia dal suo esordio (che testualmente apre con "*L'Amministrazione prova in giudizio...*"); sarà altrettanto vero dover ammettere che la specificazione normativa non può che riferirsi anche al momento prodromico e giustificativo dell'eventuale (futuro) giudizio, ossia l'emanazione delle contestazioni contenute nei provvedimenti dell'Amministrazione puntualmente motivati ex art. 19, D. lgs. n.546/1992[11].

Nel dettaglio, e sulla scorta dell'elementare principio del "*plus in se continet quod est minus*", non si possono sovrapporre istituti, quali **l'obbligo di motivazione** e **l'onere probatorio**, che possiedono struttura e finalità divergenti, ma è possibile, certamente, dare conto della loro complementarietà. Difatti, nessuno mette in discussione che non si sia realizzato uno stravolgimento dei principi che governano il contraddittorio tributario, né che l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione assolva a funzioni differenti rispetto alla dimostrazione in giudizio della sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa erariale. Ciò che si evidenzia, per converso, è che **la produzione di elementi di prova** per l'Amministrazione costituisce un'attività che si realizza "**a valle**", rispetto alla **produzione di un atto impositivo** che, invece, si crea "**a monte**". Ne deriva che l'Amministrazione non può limitarsi a provare (in giudizio) la fondatezza delle violazioni contestate se quest'ultime si reggono sull'emissione di un atto impositivo le cui ragioni oggettive mancano, sono contraddittorie o sono insufficienti, perché, oggi, l'atto impositivo tout court sarà annullato dal giudice. La chiave di volta, dunque, ad una lettura attenta del dispositivo, non è la prova fornita dall'Amministrazione delle violazioni contestate nell'atto impugnato, bensì la sussistenza di un atto impositivo che, se non contenente presupposti oggettivi, circostanziati e puntuali legittimanti la pretesa fiscale, realizza (come unico effetto) il crollo dell'intera edificazione processuale.

Pertanto, alla luce dell'innovazione legislativa, per la prima volta, l'atto impositivo diventa oggetto di meticolosa trattazione tanto da condizionare, con il rimedio più ablatorio, non soltanto l'esito, ma proprio la vigenza dell'intero procedimento.

Concludendo, la rivoluzione operata dall'intervento riformatore del legislatore tributario ha condotto ad una formulazione espressa a tutela del contribuente, imperniata sulla centralità che assolve l'atto impositivo nella dialettica che struttura con l'Amministrazione. Era, dunque, solo

questione di tempo, considerato che la motivazione[12] assurge una duplice funzione, in termini di garanzia per il contribuente e perimetrazione del potere impositivo fiscale[13].

Fonte giuricivile.it
Autore Giulia Ferraro

[1] Art. 1, comma 2, D.lgs. n. 546/199 "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

[2] Legge 31 agosto 2022, n. 130 "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari".
[3] S. D'ANDREA, Manuale del processo tributario, Pisa, 2020 "L'individuazione della natura del processo tributario non ha rilievo meramente formale, giacché la disputa se il processo sia: 1) giudizio di mero annullamento degli atti impositivi, processo-impugnatorio; 2) giudizio diretto ad accertare il rapporto d'imposta ovvero processo di tipo dichiarativo, di impugnazione-merito, può avere conseguenze, oltre che sulla motivazione e sulle notifiche degli atti impositivi, sui poteri istruttori del giudice e sui limiti oggettivi del giudicato".

[4] Il giudizio amministrativo, per effetto de D.lgs. n. 104/2010, si è emancipato da mera statuizione sull'atto a decisione sul rapporto giuridico sottostante e sulla spettanza del bene vita fatto valere dal soggetto privato.

[5] Fatta salva la previsione, riconosciuta in capo al contribuente, di introdurre nuovi motivi con memoria aggiunta nel corso del giudizio di primo grado, nell'ipotesi di deposito di documenti non conosciuti nel tempo antecedente alla proposizione del ricorso.

[6] Obbligo peraltro già positivizzato all'art. 7, D.lgs. n. 212/2000 (noto come Statuto del contribuente), rubricato proprio "Chiarezza e motivazione degli atti".

[7] Per tutte, cfr. Cass. 9 ottobre 2015, n. 20251.
[8] Agenziaentrate.gov.it – Avviso di accertamento - Controlli : "L'avviso di accertamento deve essere sempre motivato, a pena di nullità, e deve indicare: gli imponibili accertati e le aliquote applicate; le imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti di imposta; l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni nonché il responsabile del procedimento; le modalità e il termine di pagamento; l'organo giurisdizionale al quale è possibile ricorrere".

[9] Per la quale si rimanda a Fisco Oggi – Rivista online dell'Agenzia delle Entrate: Nuovo processo tributario, analisi dei primi dubbi interpretativi.

[10] Inserito all'interno dell'art. 7 non a casa rubricato "Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado".

[11] Art. 19 D.lgs. n. 546/1992 "Atti impugnabili e oggetto del ricorso".

[12] Espressamente richiesta all'art. 7 D. lgs. n. 212/2000 (cd. Statuto del contribuente)

[13] Sulla funzione garantistica della motivazione, si richiamano: Cassazione 30 gennaio 2007, n. 1905; Cassazione 7 aprile 2022, n. 11284.

Cartelle da rottamare, un'impresa e soltanto on line

(ANSA) - NAPOLI, 26 FEB - "Ogni volta ci dicono che è l'ultimo, che è una misura straordinaria, ma non è vero.

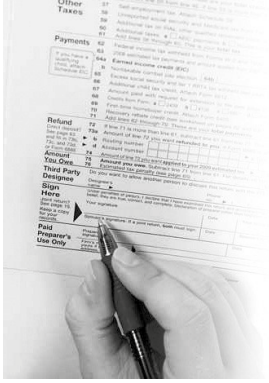
Per i contribuenti arriva l'ennesimo condono con la legge di Stabilità del dicembre scorso per il 2023, offerto in dono ai contribuenti indebitati con "Agenzia delle Entrate Riscossione.

La scadenza per la domanda di rottamazione (quater) è fissata al 30 aprile 2023 ma presentarla è meno facile del previsto". Lo dice Giuseppe Pedersoli, presidente della commissione Diritto della Riscossione dell'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Napoli, in vista del convegno 'Le sanatorie previste dalla legge di bilancio 2023: rottamazioni, definizione atti impositivi e liti pendenti' in programma domani dalle 15 alle 18 nella sala conferenze dell'Odcec in piazza dei Martiri, 30 a Napoli.

"Innanzitutto - aggiunge Pedersoli - si può chiedere di rottamare soltanto on line, e la popolazione di contribuenti che non ha dimestichezza con internet è praticamente tagliata fuori.

Oppure è costretta a rivolgersi a un commercialista". Tra i relatori docenti universitari, giudici tributari, professionisti esperti della materia e consiglieri dell'Ordine. Ad introdurre i lavori il presidente Odcec napoletani Eraldo Turi e Salvatore Cammisa, funzionario di "Riscossione".

Si discuterà degli aspetti concreti della rottamazione quater delle cartelle e i relatori proveranno a risolvere i tanti dubbi che attanagliano professionisti e contribuenti. (ANSA).



L'evoluzione dell'onere della prova nel Processo Tributario

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e della Dott.ssa Marta Zizzari

1. Premessa
2. L'onere della prova nel processo civile
3. L'onere della prova nel processo tributario
3.1. Ante riforma tributaria: art. 2697 c.c. e relative deroghe tributarie
3.2. Post riforma tributaria: il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/92 introdotto dalla L. 130/2022
4. Osservazioni conclusive

1. Premessa

L'onere della prova è un principio logico-argomentativo che prevede l'obbligo, per chi vuole dimostrare l'esistenza di un fatto, di fornire le prove dell'esistenza del fatto stesso.
Si tratta, pertanto, di una regola che consente di individuare il soggetto onerato della prova di un fatto controverso e, quindi, di individuare colui sul quale grava il rischio della mancata prova o dell'incertezza del fatto da provare.
Nell'ambito del processo tributario, la trattazione dell'onere della prova non può prescindere dall'analisi della disciplina civilistica e, in particolare, dell'art. 2697 c.c., poiché, prima dell'entrata in vigore della L. n. 130/2022, non esisteva alcuna specifica norma in materia di riparto dell'onere probatorio. È stata, infatti, proprio la legge di riforma del processo tributario n. 130 del 31 agosto 2022, entrata in vigore il 16 settembre 2022, ad aver introdotto una specifica disposizione in materia nel codice del processo tributario, aggiungendo il comma 5-*bis* all'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992.

2. L'onere della prova nel processo civile

In ambito civilistico il principio dell'onere della prova trova la sua disciplina nell'art. 2697 c.c. il quale distribuisce l'onere della prova fra le parti distinguendo, da un lato, i fatti costitutivi e, dall'altro, i fatti estintivi, modificativi e impeditivi. In particolare, il citato articolo così dispone:

> *"Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.*
> *Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda".*

In linea generale, la ripartizione dell'onere della prova tra le parti delineata dal codice civile risponde a principi di opportunità e razionalità, oltre che a concrete esigenze di giustizia. Infatti, è possibile affermare che la regola probatoria di cui all'art. 2697 c.c. è funzionale e razionale, in quanto risponde all'esigenza di assicurare l'equa realizzazione degli interessi sostanziali che vengono in rilievo nell'ambito del processo.
In particolare, ai sensi dell'art. 2697 c.c., gli elementi di una determinata fattispecie si distinguono in fatti costitutivi, estintivi, modificativi o impeditivi; pertanto, mentre la prova dei fatti costitutivi spetta all'attore (art. 2697, comma 1), la prova dei fatti impeditivi, modificativi ed estintivi spetta al convenuto (art. 2697, comma 2).
Più nello specifico, per "fatto costitutivo" si intende l'elemento la cui prova è necessaria poiché concorre a determinare gli effetti materiali previsti dalla relativa norma. Da tanto ne consegue che la prova di tale fatto incombe sull'attore, cioè su colui che agisce in giudizio invocando l'applicazione di quella determinata disposizione.
Invece, sono "fatti estintivi o modificativi" quei fatti che determinano l'estinzione o la modificazione dell'effetto giuridico richiesto dall'attore. In tal caso, l'onere della prova grava sul convenuto, ossia su colui che si oppone alla pretesa avanzata dall'attore.
In altri termini, la ripartizione dell'onere probatorio è dovuta alle posizioni ricoperte dalle parti in ambito processuale, con la conseguenza che l'onere di provare un fatto ricade su colui che invoca proprio quel fatto a sostegno della propria tesi, conformemente al noto brocardo "*Onus probandi incumbit ei qui dicit*" (cioè "*l'onere della prova incombe su colui che afferma qualcosa*"); invece, il soggetto che contesta la rilevanza di tali fatti in giudizio ha l'onere di dimostrarne l'inefficacia, o provare altri fatti che abbiano modificato o fatto venir meno il diritto vantato dall'attore.
Secondo l'orientamento prevalente, la regola dell'onere probatorio ha una natura processuale, in quanto va applicata nel processo ed ha come destinatario il giudice, avendo la funzione di indicare

al giudice come decidere laddove non ci siano fatti rilevanti, poiché non sufficientemente provati o una situazione di incertezza sull'esistenza o sull'inesistenza di uno dei fatti allegati da una parte.
Tale regola di giudizio è, dunque, strumentale ad evitare l'*impasse* del giudizio laddove l'espletamento dei mezzi istruttori non si sia rilevato decisivo o laddove la prova manchi del tutto.
Pertanto, è evidente che la funzione della regola dell'onere della prova è quella di impedire al giudice, in ipotesi del genere, di decidere mediante una pronuncia di *non liquet* (decisione con cui non si stabilisce in maniera definitiva se il diritto controverso esiste o meno), che si porrebbe chiaramente in contrasto con l'art. 24 Cost. e con gli artt. 112 e 227 c.p.c., i quali impongono al giudice, chiamato a decidere sulla domanda, il dovere di assicurare alle parti una pronuncia, o di accoglimento o di rigetto, sulla base delle prove offerte nella causa, nel contraddittorio delle parti.
È evidente, dunque, che il principio di riparto dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c. deve essere contemperato al principio di acquisizione probatoria, ai sensi del quale le risultanze probatorie comunque ottenute, quale che sia la parte ad iniziativa o ad istanza della quale si sono formate, concorrono tutte, indistintamente, alla formazione del convincimento del giudice. Ne discende che, il citato principio di acquisizione probatoria, avente fondamento nella costituzionalizzazione del giusto processo, si traduce nel dovere del giudice di pronunciare nel merito della causa sulla base del materiale probatorio ritualmente acquisito con una valutazione globale delle risultanze probatorie.

3. L'onere della prova nel processo tributario

Prima dell'introduzione del comma 5-*bis* all'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992, la materia tributaria era sprovvista di un norma specifica in tema di onere della prova e, pertanto, in virtù del costante richiamo alle norme civilistiche, ha trovato applicazione, anche in ambito tributario, il succitato art. 2697 c.c..
Tuttavia, negli anni, l'istituto dell'onere della prova in materia tributaria è stato oggetto di diverse **deviazioni**, tra le quali si evidenzia l'orientamento, ormai definitivamente tramontato, che faceva leva sulla cosiddetta "**presunzione di legittimità dell'atto amministrativo**", la quale addossava l'onere della prova nel processo tributario "*sempre e comunque sul contribuente*", così determinando una sorta di presunzione di legittimità dell'atto amministrativo, che sarebbe risultato, quindi, sino a prova contraria, fondato sia in fatto che in diritto.
Secondo tale indirizzo, l'Amministrazione finanziaria, "*per la sua stessa qualità di organo del pubblico potere, tenuto ad osservare la legge e privo di un interesse proprio, diverso dall'interesse pubblico, non può normalmente emanare atti di accertamento arbitrari, basati su circostanze di fatto non vere*". In altri termini, sul piano processuale, **la presunzione di legittimità faceva gravare sempre sul contribuente l'onere di dimostrare in giudizio l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impositivo**.
Tuttavia, **tale indirizzo è stato superato mediante alcune sentenze della Cassazione**. Tra le prime pronunce di legittimità, si segnala la **sentenza n. 2990 del 23 maggio 1979** con la quale Suprema Corte di Cassazione ha, per la prima volta, ritenuto che:

> *"(…) non può porsi tutto l'onere probatorio a carico esclusivo del destinatario del provvedimento, poiché se egli, per ragioni attinenti esclusivamente alla esecutorietà della pretesa fatta valere dalla pubblica amministrazione, assume la iniziativa del processo, la sua qualità di attore in giudizio non esclude che l'indagine del giudice verta pur sempre su un diritto di credito,* ***i cui presupposti di fatto, secondo le regole generali, debbono essere provati, in caso di incertezza circa la loro esistenza oggettiva, dalla autorità amministrativa che coltiva la relativa pretesa, mentre incombe al destinatario del provvedimento l'onere della prova dei fatti modificativi o estintivi, secondo la disciplina dettata dall'art. 2697 c.c.****".*

Questa pronuncia ha rappresentato, dunque, una vera e propria svolta nel processo tributario, poiché ha permesso di valorizzare, ai fini del riparto probatorio, la posizione sostanziale assunta dalle parti nel processo, estendendo l'applicazione al processo tributario della regola generale di cui all'art. 2697 c.c.
Pertanto, ad oggi, non è più fatto controverso che, anche nel rapporto tributario, vale la regola dell'onere della prova dettata dall'articolo 2697 c.c., in base al quale, nelle vicende tributarie, l'Amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa. In applicazione dello stesso principio, spetta al contribuente la prova del fatto costitutivo nelle liti in materia di rimborso.
Del resto, quanto appena detto è stato nuovamente confermato dai giudici di legittimità, con la **sentenza n. 29856 del 25.10.2021**, con cui la Suprema Corte ha così statuito:

> *"È ormai ius receptum nella giurisprudenza di questa Corte che,* ***anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'articolo 2697 c.c.****, e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'****amministrazione fi-*

nanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa, essendosi ormai da tempo chiarito che la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi *(un tempo evocata per giustificare la loro idoneità ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica altrui)* ***non opera nei confronti del giudice ordinario*** *(v. ex multis Cass. Civ., Sez. 5, n. 1946 del 10/02/2012; Sez. 5, n. 13665 del 05/11/2001; Sez. 1, n. 2990 dei 23/05/1979, Rv. 399324)".*

Pertanto, è chiaro che, per un lungo periodo, nel processo tributario ha trovato applicazione la **disciplina civilistica ex art. 2697 c.c.**, soprattutto perché nel codice del processo tributario non vi era alcuna disposizione in tema di onere probatorio.

Solo con l'entrata in vigore della **L. n. 130/2022**, di riforma della giustizia e del processo tributario, il legislatore è intervenuto in tema del riparto dell'onere probatorio in materia tributaria aggiungendo il **comma 5-*bis* all'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992**.

3.1. Ante riforma tributaria: art. 2697 c.c. e relative deroghe tributarie

Come innanzi accennato, **prima della novella legislativa del 2022 (ovvero fino al 15 settembre 2022)**, nel codice del processo tributario non esisteva alcuna norma in tema di onere della prova e il problema relativo alla distribuzione di tale onere veniva risolto facendo **riferimento alla disciplina civilistica e, in particolare, all'art. 2697 c.c.** ("*Chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda*").

Ebbene, da sempre la giurisprudenza e la dottrina hanno interpretato tale norma attribuendo all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale; mentre al contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della medesima pretesa.

Traslando tale principio civilistico in ambito tributario, ne discende che l'Amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa. In altri termini, **spetta al Fisco l'onere di provare la maggiore capacità contributiva del soggetto verificato nonché i presupposti di fatto e di diritto sui quali la pretesa fatta valere nei suoi confronti si fonda**.

Tale ripartizione dell'onere probatorio dipende principalmente dalla circostanza che la posizione di creditore e attore sostanziale è rivestita dall'Amministrazione finanziaria; mentre il contribuente riveste la posizione di attore formale. Questo perchè, coerentemente con il brocardo latino "*Onus probandi incumbit ei qui dicit*" (cioè "*l'onere della prova incombe su colui che afferma qualcosa*"), nonostante sia il contribuente a proporre il ricorso introduttivo, la parte "*qui dicit*", cioè la parte che afferma, è proprio l'Amministrazione finanziaria. Pertanto, il solo fatto di promuovere l'azione non può comportare, *sic et simpliciter*, l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa dell'Ufficio (come, invece, accadeva in passato).

Ovviamente, la situazione si capovolge qualora il contribuente proponga una domanda di rimborso di una somma versata ma non dovuta oppure qualora, nei casi di istanze di agevolazioni fiscali, ne impugni il diniego. In tale ipotesi, è il contribuente che, vantando una pretesa nei confronti dell'Amministrazione, deve provare l'avvenuto pagamento o la sussistenza delle circostanze che giustificano l'agevolazione fiscale.

In definitiva, la prova dei fatti posti a fondamento della pretesa tributaria grava sull'Amministrazione finanziaria; mentre, la prova dei fatti costitutivi del diritto di rimborso o dell'esenzione e, più in generale, la prova dei fatti che incidono in senso negativo sulla determinazione dell'imposta grava sul contribuente.

Quanto fin qui argomentato rappresenta la regola generale che, tuttavia, sia in ambito civilistico che tributario, è soggetta ad alcune deroghe che comportano l'inversione dell'onere probatorio.

Più nel dettaglio, con specifico riferimento alla materia tributaria, l'assetto della distribuzione dell'onere della prova ha sofferto e soffre di alcune deroghe che trovano la propria fonte o nella legge (**c.d. presunzioni legali**) ovvero nella giurisprudenza (c.d. **presunzioni giurisprudenziali**, come l'affermazione del principio secondo cui, per i componenti negativi di reddito d'impresa, l'onere probatorio competerebbe al contribuente).

Al fine di comprendere appieno la questione giova preliminarmente chiarire che, in linea generale, si ha una **presunzione** qualora, a fronte dell'esistenza di un fatto noto o certo, si desuma, in via di ragionevole consequenzialità, l'esistenza del fatto da provare. Anche nel caso delle presunzioni occorre **fare riferimento alla disciplina civilistica e, in particolare, all'art. 2727 c.c.**, il quale dispone che: "*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*".

Nel caso in cui il collegamento tra il fatto noto e il fatto ignorato sia stabilito expressis verbis dal legislatore si parla di **presunzione legale**; invece, nel caso in cui detto collegamento sia compiuto dal

giudice si parla di **presunzione semplice**.

A tal punto, si rende opportuna chiarire che:

a. le **presunzioni legali** sono previsioni di legge che, a fronte della prova di un certo fatto, impongono al giudice di dare per provato un ulteriore fatto. Ai sensi dell'art. 2728 c.c. "*le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite. Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa*".

Le presunzioni legali si distinguono a loro volta in:

- presunzioni legali assolute (c.d. *iuris de iure*) che non ammettono la prova contraria e di cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale per evidente contrasto con l'art. 24 Cost.;

- presunzioni legali relative (c.d. *iuris tantum*) che ammettono la prova contraria.

Ebbene, dal punto di vista processuale, **le presunzioni legali incidono sulla distribuzione tra le parti dell'onere probatorio, dispensando il soggetto in favore del quale sono stabilite dal dimostrare il fatto presunto, a condizione che provi il fatto indiziante. In altre parole, trattandosi di presunzioni "pro fisco", l'Amministrazione finanziaria è tenuta a fornire la prova del fatto indiziante, rimanendo dispensata dalla prova del fatto presunto.** Si verifica, dunque, un alleggerimento dell'onere probatorio in favore del Fisco e **l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente**. Quest'ultimo, infatti, deve dimostrare che il fatto noto non corrisponde al vero oppure che il fatto noto non si è applicato al caso di specie;

b. la definizione di **presunzioni semplici** è data, invece, dall'art. 2729 c.c., comma 1, che così statuisce: "*le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti*".

In sostanza, le presunzioni semplici non hanno, da sole, la capacità di consentire all'Amministrazione finanziaria di rettificare il reddito di un contribuente, ma necessitano di essere rinforzate dal riscontro di ulteriori elementi indiziari a conforto della tesi presuntiva dell'Ufficio basata su quella presunzione che deve possedere i requisiti di gravità, precisione e concordanza. L'Amministrazione Finanziaria deve cioè svolgere ulteriori indagini fattuali volte a riscontrare altri indizi di prova che supportino, con i crismi della gravità, precisione e concordanza, la presunzione di maggior reddito.

Con le presunzioni semplici, dunque, si rispristina l'ordinaria regola del rapporto tributario, in base alla quale l'onere probatorio dei fatti costitutivi posti a fondamento della pretesa ricade sugli organi dell'Amministrazione Finanziaria che hanno emesso l'atto.

In definitiva, si può affermare che si hanno delle presunzioni semplici qualora vi sia un insieme di elementi presuntivi che porta ad un certo grado di probabilità del ragionamento presuntivo. In altre parole, quando ci si pone nel quadro delle presunzioni semplici, è necessario che non esista un'altra possibilità dotata di uguale verosimiglianza, perché l'accertamento possa ritenersi sufficientemente attendibile.

A questi due tipi di presunzione, occorre aggiungere le cosiddette:

c. **presunzioni giurisprudenziali**, le quali consistono in una **manipolazione giurisprudenziale della distribuzione degli oneri probatori** previsti dalle norme generali. Dunque, mediante le presunzioni giurisprudenziali, **di fatto, la giurisprudenza inverte la regola generale in materia di distribuzione dell'onere della prova** laddove, pur non essendo in presenza di una presunzione legale, ex art. 2728 c.c., **è il contribuente a dover fornire prova idonea a vincere la presunzione**.

Tra le presunzioni giurisprudenziali più comuni e note, si annoverano:

- la presunzione giurisprudenziale secondo cui nelle **società di capitali a ristretta base azionaria, si presume che i maggiori utili "in nero" conseguiti dalla società a ristretta base azionaria si devono intendere "percepiti" dai soci**. Infatti, la Cassazione ha elaborato un orientamento che associa la rideterminazione del reddito societario accertato dall'Agenzia, con l'attribuzione dello stesso pro quota ai soci. Tuttavia, **è (*rectius* era) ammessa la possibilità di superare la presunzione di cui sopra, da un lato, per il socio, dimostrando la sua totale estraneità alla gestione dell'impresa** e dall'altro permettendo di provare – lato società – che l'extraprofitto sia stato accantonato o reinvestito (Cass. n. 32959/2018 e n. 37193/2021). In particolare, i giudici di legittimità per lungo tempo hanno ritenuto che:

  "*in tema di accertamento delle imposte sui redditi,* ***nel caso di società a ristretta base sociale, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati****, rimanendo salva la facoltà del*

contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, viceversa, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti", (Cass. n. 32959/2018 e n. 19442/2021).

Nello stesso senso si sono espressi i giudici di legittimità con la **sentenza n. 231 del 24 febbraio 2020**, disponendo che:

"*È principio consolidato quello in base al quale la "ristretta base azionaria" ovvero la "base familiare" siano ipotesi idonee a configurare il fondamento della presunzione di attribuzione pro quota ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società*".

Ed ancora, l'**ordinanza n. 5575 del 21 febbraio 2022** così afferma:

"*(…)* ***l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società di capitali a ristretta base sociale consente di inferire la loro distribuzione tra i soci in proporzione alle loro quote di partecipazione salva la facoltà per gli stessi di fornire la prova contraria costituita dal fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti*** *(cfr., tra le tante, Cass. n. 26248 del 2010, Cass. n. 8473 del 2014, Cass. n. 27049 del 2019). Partendo dal dato di esperienza che nella generalità dei casi le società di capitali a ristretta base partecipativa sono composte da soci legati da rapporti di coniugio o di stretta parentela, il che comporta un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e al reciproco controllo tra i soci medesimi, questa Corte ha avuto modo di completare il principio sopra enunciato precisando che* ***la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio può essere vinta dal contribuente dimostrando l'estraneità alla gestione e alla conduzione societaria***".

✣ Ed ancora, un'ulteriore nota e comune presunzione giurisprudenziale è quella secondo cui secondo cui **per i componenti negativi di reddito d'impresa l'onere probatorio competerebbe al contribuente**. Sul punto si evidenzia che la Cassazione, con un consolidato e granitico orientamento, ha sostenuto negli anni che, nella determinazione del reddito d'impresa, l'onere di provare la sussistenza delle componenti del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità delle stesse "*incombe sull'amministrazione finanziaria per quelle positive e sul contribuente per quelle negative*". In altri termini, in tema di riparto della prova, nel caso di accertamento di maggiori ricavi o compensi (componenti positivi), spetta all'Amministrazione l'onere della prova; al contrario, nel caso in cui l'Amministrazione contesti costi indeducibili, l'onere della prova si sposta in capo al contribuente. Tali conclusioni generano da un errore di fondo che assimila la deduzione di un costo come fatto costitutivo del diritto alla sua deduzione, sempre nell'ottica dell'art. 2697 c.c.

Sul tema, a conferma di quanto appena detto, si è espressa la **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 28322 del 5 novembre 2019**, con la quale i giudici di legittimità hanno così disposto:

"*In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel quadro dei principi generali che governano l'onere della prova, spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza di fatti costitutivi della maggiore pretesa azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rilevatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o a costi deducibili, ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta*".

Nello stesso senso si è espressa la Corte di Cassazione con l'**ordinanza n. 3227 del 2 novembre 2022** che, seppur successiva alla novella legislativa di cui si argomenterà nel prosieguo (art. 7, comma 5-bis, D. Lgs. n. 546/92), ha comunque applicato tale presunzione giurisprudenziale, così statuendo:

"*(…) in tema di imposte sul reddito di impresa, ai finiti della imputabilità dei ricavi, delle spese e degli altri componenti positivi e negativi del reddito, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, deve tenersi conto del momento in cui si verificano le due condizioni della "certezza" in ordine alla sussistenza e della "determinabilità" in ordine all'ammontare, della cui* ***prova è onerata l'amministrazione finanziaria con riguardo ai componenti posi-***

tivi (…), e il contribuente con riguardo ai componenti negativi *(Sez. 5, Ordinanza n. 19166 del 06/07/2021)*".

Questa la situazione, in ambito tributario, prima della novella legislativa di cui all'art. 7, comma 5-bis D. Lgs. n. 546/92 che si commenta nel prosieguo.

3.2 Post riforma tributaria: il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992 introdotto dalla L. n. 130/2022

L'art. 6 della **L. n. 130/2022, entrata in vigore il 16 settembre 2022**, ha modificato l'**art. 7 D. Lgs. n. 546/1992 aggiungendo il comma 5-*bis***, in materia di onere probatorio.

La novella legislativa non solo ristabilisce le regole tradizionali in tema di onere probatorio, ma istituisce, altresì, un **maggiore rigore sia nell'individuazione delle prove** da parte dell'Amministrazione finanziaria **sia nella valutazione delle stesse** da parte del giudice tributario.

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992 così dispone:

"*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.*

Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

Analizzando il testo normativo, la disposizione sembra potersi "scomporre" in due parti:

1. il primo periodo è relativo all'onere della prova sugli atti impositivi. Più nello specifico, il primo periodo del nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992 prevede che l'**Amministrazione deve provare i presupposti di fatto e di diritto della pretesa erariale**. In altre parole, **il Fisco deve fornire la prova dell'esistenza dell'*an* e del *quantum* dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria**.

   È pacifico che la circostanza per cui l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria grava sull'ente impositore dipende dalla posizione che quest'ultimo ricopre nel processo, ossia dalla sua posizione di creditore nonché di attore sostanziale.

   Tra le pronunce che hanno preso atto della novella legislativa in commento si cita la sentenza della **Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Siracusa n. 3856 del 23 novembre 2022**, con la quale i giudici di merito hanno così statuito:

   "*La lettura esegetica dell'incipit del novellato comma 5-bis, articolo 7, del Dlgs 546/1992 non lascia spazio a diverse interpretazioni: "**l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato**". La prima considerazione indotta dalla lettura di questa alinea del comma citato è che **la norma si risolve, inequivocabilmente, nell'introduzione nel processo tributario di una nuova regola autonoma sorta per dirimere le questioni in ordine al riparto dell'onere della prova**, superando così la portata dell'articolo 2697 del codice civile e con esso la trasposizione, talora impropria, nel processo tributario di dinamiche essenzialmente privatistiche. **In base alla nuova regola, dunque, è inequivocabile che sia l'Amministrazione Finanziaria che è tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controverta di maggiori ricavi o minori costi nel regime d'impresa***".

   Spetta, invece, al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

   In altre parole, **il contribuente deve provare i fatti che comportano una riduzione del carico fiscale, cioè i fatti posti a fondamento della richiesta di rimborso**. Ciò perché, nelle controversie relative alle istanze di rimborso, la posizione di creditore nonché di attore formale e sostanziale è ricoperta dal contribuente e, pertanto, spetta a costui dimostrare il fatto costitutivo del suo diritto alla ripetizione, cioè l'eccedenza di pagamento;

2. il secondo periodo, invece, **attiene al potere di annullamento del giudice tributario e i presupposti in tema di valutazione delle prove**. Più nel dettaglio, il secondo periodo della novella legislativa individua **i criteri di valutazione rimessi al giudice tributario nell'adozione della propria decisione nonché i presupposti per l'annullamento dell'atto tributario**.

   Ai sensi del nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992, in caso di mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria, il giudice non può acquisire d'ufficio le prove. In altri termini, il giudice non può supplire alla mancanza di fondatezza o ad una prova insufficiente o contraddittoria, ma, in tale circostanza, ha il dovere di

annullare l'atto impositivo.

Dalla lettura della normativa in esame emerge, inoltre, con chiarezza che **l'onere probatorio si ha per non assolto non solo quando la prova "*manca*" o "*è contraddittoria*", ma anche *"se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione di sanzioni".***

In altre parole, la nuova disposizione normativa richiede una **capacità dimostrativa della pretesa**, con la conseguente limitazione dei poteri discrezionali del giudice nella sua valutazione.

Infatti, il nuovo comma chiarisce che il dovere del giudice di esprimere il suo "prudente apprezzamento", ex art. 116 c.p.c., deve essere basato sulla verifica della sussistenza di una prova specifica, puntuale e circostanziata dei fatti contestati. Laddove tale prova manchi, allora il giudice dovrà annullare l'atto impositivo.

Più nello specifico, **il giudice ha l'obbligo di dichiarare la nullità dell'atto impugnato qualora la prova della sua fondatezza sia:**

- mancante;

- contraddittoria;

- insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Sul tema, a conferma di quanto appena detto, si è espressa la **Corte di Giustizia Tributaria di Lecce** con la recentissima **sentenza n. 309/2023** depositata il 1 marzo 2023, con la quale i giudici di merito hanno così disposto:

> "*Nella seconda parte del secondo periodo, collocato in aggiunta ("e") a quello precedente, si individuano i poteri della Corte di giustizia tributaria dicendo che essa "annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni". **In tal modo viene a emergere la prova della fondatezza dell'atto impositivo quale vizio dell'atto impugnato, la cui mancanza, contraddittorietà o insufficienza comporta per la Corte di giustizia tributaria l'annullamento dell'atto impugnato**.*
>
> *Nel connotare il deficit probatorio che conduce all'annullamento dell'atto **la norma si dilunga nello specificare che la "mancanza", la "contraddittorietà" o l'"insufficienza" debbono essere correlate alla dimostrazione, in modo circostanziato e puntuale, delle ragioni su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni**, impegnando così l'organo giudicante alla valutazione del risultato istruttoriamente acquisito dalla prova incombente sull'Amministrazione, "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale"*".

Ebbene, alla luce delle suesposte considerazioni, si hanno tutti gli elementi per valutare l'impatto che la novella legislativa in commento ha avuto in materia di riparto dell'onere probatorio tributario.

Ciò posto, volendo schematizzare la portata applicativa e gli effetti del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, del D. Lgs. n. 546/1992, si precisa quanto segue:

1. **la nuova normativa non ha alcun effetto sulle presunzioni legali** che, dunque, continuano a mantenere la loro validità e per le quali, pertanto, è valida l'inversione dell'onere della prova. Tanto è stato confermato dalla **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 31878 del 27 ottobre 2022**, con la quale i giudici di legittimità hanno così chiarito:

   > *"È appena il caso di sottolineare che **il comma 5 bis dell'art. 7 d.lgs. n.546/1992**, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130/2022, **ha ribadito**, in maniera circostanziata, **l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio**";*

2. **la nuova normativa lascia invariata l'applicabilità delle presunzioni semplici** per le quali, una volta assolto da parte dell'Amministrazione l'onere probatorio mediante l'uso di indizi gravi, precisi e concordanti, spetterà, in seguito, al contribuente fornire la prova contraria;
3. **la nuova normativa modifica la portata applicativa delle presunzioni giurisprudenziali** (largamente utilizzate in ambito tributario) che, del tutto prive di giustificazione, non solo attribuivano un onere di prova nei confronti di un soggetto (il contribuente) che non ne doveva risultare onerato ma, inoltre, attribuivano un onere di prova generalmente negativo in capo a quest'ultimo.

4. Osservazioni conclusive

Tirando le somme di quanto fin qui esposto, non può non rilevarsi che le novità in materia di onere probatorio introdotte con la L. n. 130/2022 hanno permesso di riequilibrare il rapporto tra il fisco ed il

contribuente.
Infatti, l'obiettivo dell'intervento normativo sembra convergere verso un unico concetto di onere della prova, in base al quale chi contesta deve provarne la fondatezza: pertanto, in casi di accertamento, l'Amministrazione dovrà provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato così come, del pari, spetterà al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso (quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati). Al contempo, il giudice dovrà annullare l'atto impugnato, se la prova della sua fondatezza è mancante, contraddittoria o insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.
Tale intervento si è reso necessario per far fronte, principalmente, all'incalzare delle presunzioni giurisprudenziali che, del tutto prive di giustificazione, non solo attribuivano un onere di prova nei confronti di un soggetto (il contribuente) che non ne doveva risultare onerato ma, inoltre, attribuivano un onere di prova generalmente negativo in capo a quest'ultimo. Da tanto ne discende che l'unica ipotesi di inversione dell'onere della prova prevista dal nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992 è quella delle presunzioni legali relative.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione
Dott.ssa Marta Zizzari

Motivazione apparente se la sentenza è laconica

Quando si verifica una motivazione apparente della sentenza? Risponde la Corte di Cassazione con l'Ordinanza numero 5927 del 27 febbraio 2023

Con l'**Ordinanza n. 5927 del 27 febbraio 2023 la Corte di Cassazione** ha stabilito che si è in presenza di una "*motivazione apparente*" della sentenza del giudice tributario quando la motivazione, pur essendo graficamente e, quindi, materialmente esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili i **motivi in fatto e diritto** che hanno determinato la **decisione del giudice tributario**.

Quando si verifica una motivazione apparente?
La controversia trae origine dal ricorso proposto da un **contribuente avverso un avviso di accertamento**, emesso dall'Ufficio ai sensi degli **artt. 32 e 41 bis d.P.R. n. 600/1973** sulla base delle **risultanze delle indagini bancarie**, con cui era stato determinato un maggior reddito a fronte di versamenti non giustificati.

Il ricorso è stato accolto dal giudice di prime cure ma la sentenza è stata riformata dal giudice d'appello, che riteneva fornita la **prova contraria da parte del contribuente**.
L'Agenzia delle entrate ha così proposto ricorso per cassazione, lamentando che la decisione di riforma impugnata sarebbe illegittima perché affetta da motivazione meramente apparente.

La CTR, infatti, si era limitata solo ad affermare che il contribuente avesse dettagliatamente documentato la provenienza formale delle singole operazioni, giustificando documentalmente la fonte, senza però alcun riscontro puntuale.

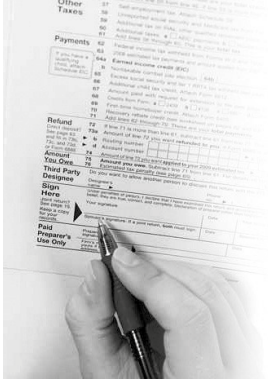
Il motivo è stato accolto dai **giudici della Corte di cassazione**.

Sull'obbligo motivazionale nell'ambito del processo tributario l'art. 36, co. 2 del D.Lgs. 546/1992 prevede che la **sentenza** contenga, tra l'altro, la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto che hanno determinato la decisione del **giudice tributario**.

A tal riguardo il collegio di legittimità ha affermato che si è in presenza di una "*motivazione apparente*" quando la **motivazione**, pur essendo graficamente e, quindi, materialmente esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili **le ragioni della decisione**.
Tale circostanza è riscontrabile allorquando la motivazione consiste di **argomentazioni obiettivamente inidonee** a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, non consentendo di fatto alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice.

Nel caso di specie la motivazione addotta è talmente laconica che non è dato comprendere il ragionamento logico seguito dalla CTR nel rigettare l'eccezione svolta dall'Ufficio erariale. Infatti, il giudice di merito non ha indicato né quali documenti sono stati offerti a titolo di **prova contraria** dal contribuente né ha argomentato sull'**accertata provenienza** dei versamenti contestati.
Da qui la cassazione della sentenza, con rinvio alla **Corte di Giustizia Tributaria** di secondo grado in diversa composizione.

Fonte www.informazionefiscale.it
Autore Emiliano Marvulli



Giustizia Tributaria: fino a 5mila euro la competenza del Giudice Monocratico

Il Decreto legge n. 13 del 24 febbraio 2023, introduttivo di disposizioni urgenti per l'**attuazione del PNRR**, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 47 del 24 febbraio 2023.

Il provvedimento reca "Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e del Piano nazionale degli investimenti complementari al PNRR (PNC), nonché per l'attuazione delle politiche di coesione e della politica agricola comune".

Tra le misure in esso contenute sono ricomprese anche una serie di disposizioni finalizzate all'accelerazione e alla semplificazione delle procedure in materia di **giustizia**, anche per quanto riguarda crisi di impresa e giustizia tributaria.

Liti fiscali, estesa la competenza del giudice monocratico

Con riferimento a quest'ultima materia, si segnala l'intervento con cui la competenza del **giudice tributario monocratico** è stata estesa alle **liti fino a 5mila euro** (non più 3mila euro), per quanto riguarda i ricorsi notificati dal 1° luglio 2023.

L'art. 40, secondo comma, del Dl, in particolare, interviene a modificare l'articolo 4-bis, comma 1, primo periodo, del Decreto legislativo n. 546/1992, appunto sulla **competenza** del giudice monocratico, attraverso la sostituzione delle parole "*3.000 euro*" con le seguenti "*5.000 euro*" e prevedendo espressamente che la previsione si applichi ai **ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2023**.

L'attuale limite di 3mila euro resterà, dunque, in vigore per i ricorsi notificati fino al 30 giugno.

Sono escluse, in ogni caso, le controversie di valore indeterminabile.

Definizione liti in Cassazione

Al fine, inoltre, di conseguire gli obiettivi di riduzione del numero dei giudizi tributari pendenti dinnanzi alla Corte di Cassazione sono introdotte misure che riducono i tempi per la **dichiarazione di estinzione** dei giudizi di legittimità oggetto di **condono fiscale**.

Si prevede, così, che l'Agenzia delle entrate provveda a depositare, presso la cancelleria della Corte di cassazione, un **elenco delle controversie** per le quali è stata presentata domanda di definizione, con l'indicazione dei relativi versamenti:

- entro il 31 marzo 2023, per le definizioni delle liti di cui alla Legge n. 130/2022;
- entro il 31 luglio 2023, per le definizioni delle liti di cui alla Legge n. 197/2022.

Composizione negoziata, salta la novità su transazione fiscale

Tra le misure urgenti in materia di crisi di impresa, l'art. 38 del decreto prevede, in primo luogo, l'estensione a **120 rate** (al posto delle precedenti 72) del **piano di rateazione** che l'Agenzia delle Entrate può concedere in caso di comprovata e grave situazione di difficoltà dell'impresa, rappresentata su istanza dell'impresa e sottoscritta dall'esperto. Questo, nell'ipotesi disciplinata dall'articolo 25-bis, comma 4, del Decreto legislativo n. 14/2019 (sulle **misure premiali** concesse in pendenza di composizione negoziata).

Per semplificare ed accelerare le procedure, a seguire, si prevede che al momento della presentazione dell'istanza di accesso alla composizione negoziata, l'imprenditore possa depositare, al posto delle prescritte certificazioni, una **dichiarazione sostitutiva** con la quale attesta di avere richiesto, almeno dieci giorni prima della presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto, le certificazioni medesime.

Tale misura, per espressa previsione, si applica a tutte le istanze presentate alla data di entrata in vigore del decreto e a quelle presentate fino al 31 dicembre 2023.

Fonte www.edotto.com
Autore: Eleonora Pergolari

Al via la riforma civile ma i depositi telematici non partono per tutti

Cambiano le procedure di fronte ai tribunali per i minorenni e ai giudici di pace ma per ora la gestione dei fascicoli rimane su carta

Debuttano dopodomani le novità introdotte dalla riforma del processo civile. Fra queste sono previste anche la nuova procedura unificata per i giudizi civili in materia di persone, minori e famiglie, da utilizzare sia nei tribunali ordinari, sia in quelli per i minorenni; e il procedimento semplificato di cognizione, da seguire di fronte al giudice di pace, che guadagna anche una competenza più ampia.

Le modifiche sono previste per i procedimenti instaurati da mercoledì 1° marzo. Per i giudizi avviati fino al 28 febbraio, invece, continueranno a valere le vecchie regole. Ma nella prima fase giudici di pace e tribunali per i minorenni dovranno affrontare il cambio di passo con i vecchi strumenti. Per questi uffici, infatti, è il 30 giugno la data indicata dalla riforma per il deposito per via telematica di atti, documenti e provvedimenti: fino ad allora anche i nuovi fascicoli saranno cartacei.

Si tratta, del resto, di un passaggio epocale, perché questi uffici sono finora stati esclusi dal processo civile telematico, che è invece operativo da tempo nei tribunali e nelle corti d'appello e, più di recente, anche in Cassazione. E la riforma del processo civile, varata per centrare gli obiettivi indicati nel Pnrr, ossia il taglio del 40% dei tempi dei giudizi civili e la riduzione del 90% dell'arretrato cronico entro giugno 2026, punta molto sulla digitalizzazione. Ma fissa un percorso a tappe, che è, tra l'altro, già stato al centro di correzioni da parte della legge di Bilancio e del decreto Pnrr. Così, i depositi telematici sono obbligatori in tribunale, corte d'appello e Cassazione dal 1° gennaio, mentre la scadenza è al 30 giugno per giudici di pace e tribunali per i minorenni.

A oggi, l'obiettivo della digitalizzazione è vicino per il giudice di pace. Il sistema è stato realizzato e distribuito negli uffici; ora va attivato con sperimentazioni puntuali per diffonderlo dal 30 giugno su scala nazionale.

Più difficile è la situazione dei tribunali per i minorenni, che già partivano in svantaggio, con un processo tutto cartaceo e poche risorse umane. È stato creato un gruppo di lavoro, con l'incarico di individuare le modifiche ai sistemi esistenti da adottare entro giugno. In cantiere c'è anche un sistema nuovo, che però non sarà disponibile a breve: guarda al futuro Tribunale unico per le persone, i minorenni e le famiglie, che in base alla riforma, sostituirà (da ottobre 2024) i tribunali per i minorenni e le sezioni famiglia dei tribunali ordinari.

Ma per i tribunali per i minorenni l'assenza della telematica rischia di pesare. «Il nuovo rito è pensato per un contenzioso tra le parti – osserva Cristina Maggia, presidente del Tribunale per i minorenni di Brescia e dell'associazione dei magistrati per i minorenni e la famiglia – e non è adatto alla nostra particolare utenza e a minori bisognosi di accoglienza e sostegno. Inoltre, senza processo telematico, dovremo gestire fascicoli di carta con regole processuali e termini stretti, modellati per il digitale». A tendere una mano ai tribunali per i minorenni in affanno è il decreto milleproroghe, che sposta al 30 giugno il divieto di delegare agli onorari l'ascolto dei minori.

Anche per i giudici di pace è in arrivo un cambio di procedura, con il rito semplificato di cognizione, oltre all'aumento di competenza (passerà da 5mila a 10mila euro per le cause su beni mobili e da 20mila a 25mila euro per quelle di circolazione stradale). Tuttavia, la gestione delle novità senza telematica non spaventa Mariaflora Di Giovanni, presidente di Unagipa. «Negli ultimi anni – spiega – il contenzioso è calato, ma in passato gestivamo volumi più alti: faremo fronte alle cause in arrivo. Non temo rallentamenti ora, ma potrebbero esserci quando si passerà alla telematica: dovremo abituarci ai nuovi strumenti».

Digitalizzazione a tappe
DAL 1° GENNAIO 2023
Nei procedimenti civili, inclusi quelli in corso, davanti a tribunale, corte d'appello, Cassazione, giudice di pace, tribunale per i minorenni, commissario per la liquidazione degli usi civici e tribunale superiore delle acque pubbliche vengono stabilizzate le disposizioni (introdotte durante la pandemia) che permettono di svolgere le **udienze civili con collegamenti audiovisivi a distanza** o di sostituirle **con il deposito di note scritte**. Di fronte agli stessi uffici l'**udienza per il giuramento del Ctu** può essere sostituita dal deposito di una dichia-

razione.
Previsto l'**obbligo di deposito telematico** degli atti e dei documenti da parte dei difensori e dei soggetti delegati o nominati dal giudice nei procedimenti civili (inclusi quelli in corso) di fronte a **tribunale**, **corte d'appello e Cassazione** (tranne che per i dipendenti con cui la Pa sta in giudizio personalmente)

DAL 28 FEBBRAIO 2023
L'obbligo di deposito telematico in **tribunale**, **corte d'appello e Cassazione** si estende ai **dipendenti con cui la Pa** sta in giudizio personalmente

DAL 1° MARZO 2023
Nei procedimenti in tribunale, corte d'appello e Cassazione, l'obbligo di deposito telematico si estende agli **atti e documenti del pubblico ministero** e ai **provvedimenti del giudice**.

Autore Valentina Maglione

Processo civile telematico, come cambia la notifica degli avvocati tramite PEC

Saranno applicabili dal 1 marzo 2023 le norme relative al processo civile telematico introdotte dal D.Lgs. n. 149/2022. Tra le novità l'introduzione "definitiva" dell'Indice IPA tra gli elenchi pubblici validi per individuare l'indirizzo PEC delle PA quale indirizzo cui effettuare la notifica. Per gli avvocati scatta l'obbligo di notificare gli atti giudiziali in materia civile e gli atti stragiudiziali con modalità telematica quando il destinatario è soggetto obbligato a munirsi di un indirizzo PEC risultante dai pubblici elenchi, ovvero nel caso in cui, pur non essendo obbligato, il destinatario abbia esercitato la facoltà di eleggere domicilio digitale.
La disciplina del processo telematico si arricchisce di alcune importanti precisazioni che riguardano anche le **notifiche via PEC** effettuate dagli **avvocati**. Le novità in tema di processo telematico, introdotte dal D.Lgs. n. 149/2022 (attuativo della legge delega per l'efficienza del processo civile), saranno applicabili **dal 1 marzo 2023**.

La notifica alle PA è valida se è effettuata all'IPA
La notificazione alle pubbliche amministrazioni è validamente effettuata presso l'**IPA** (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), che viene quindi **confermato** quale **pubblico elenco valido** per individuare l'indirizzo PEC delle PA.
L'IPA, l'indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni, è il pubblico elenco di fiducia destinato a contenere le informazioni sulle Pubbliche Amministrazioni e sui Gestori di pubblici servizi: tra le informazioni che gli enti iscritti devono inserire vi è anche il proprio domicilio digitale.

I nuovi obblighi dell'avvocato di notifica via PEC
In via molto generale si può dire che, con la semplice dotazione di un dispositivo valido di firma digitale e di una procura speciale alle liti previa o contestuale, l'avvocato è pronto per la notifica in proprio via PEC degli atti giudiziari, sempre che "notificante" e "notificato" dispongano di un indirizzo PEC valido e attivo, risultante dai pubblici registri.
Nuovi obblighi in capo all'avvocato in tema di PEC vengono adesso introdotti dal D.Lgs. n. 149/2022. Si prevede l'obbligo, in capo all'avvocato, di notificare gli atti giudiziali in materia civile e gli atti stragiudiziali con modalità telematica (**posta elettronica certificata o servizio elettronico di recapito certificato qualificato**):
- quando il destinatario è un soggetto obbligato a munirsi di un domicilio digitale (indirizzo PEC) risultante dai pubblici elenchi, ovvero
- nel caso in cui, pur non essendo obbligato, il destinatario abbia esercitato la facoltà di eleggere domicilio digitale.

Se la notifica telematica (via PEC o via SERC) non è andata a buon fine
Se per causa imputabile al destinatario è impossibile eseguire la notificazione o questa non ha esito positivo (ad esempio, perché la casella di posta del destinatario è piena), l'avvocato è obbligato ad eseguire la notificazione mediante inserimento nell'area web riservata come stabilito dall'art. 359 dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, dichiarando la sussistenza di uno dei presupposti per l'inserimento. In tale ipotesi, la notificazione si perfeziona nel decimo giorno successivo a quello in cui è compiuto l'inserimento.
La disposizione, però - spiega la Relazione illustrativa del provvedimento - circoscrive la fattispecie ai soli casi in cui il destinatario sia soggetto tenuto per legge a iscriversi nel registro INI-PEC (in particolare, **imprese** e/o **professionisti**), dal momento che a tali soggetti si rivolge la piattaforma di cui si è detto.
Qualora, invece, il destinatario sia un soggetto non tenuto a iscriversi a INI-PEC, ma che ha volontariamente eletto il proprio domicilio digitale, il legislatore delegato ha ritenuto "preferibile, sia pur a costo di un leggero discostamento dal principio di delega, prevedere che in questi casi la **notifica** avvenga nelle **forme ordinarie**, in considerazione della particolare delicatezza del procedimento notificatorio, che deve tendere ad assicurare quanto più possibile che il destinatario abbia effettiva conoscenza dell'atto. […] La notificazione potrà eseguirsi con le modalità ordinarie quando la causa dell'impossibilità di effettuare la notifica con modalità telematiche non sia imputabile al destinatario."

Notifica cartacea: una facoltà che vale solo se l'avvocato non è obbligato alla notifica via PEC
Lo scenario è quello della notifica in proprio dell'avvocato realizzata con la consegna dell'atto cartaceo nel domicilio del destinatario qualora il destinatario sia un altro avvocato o un procuratore legale, nella sua qualità di domiciliatario di una parte. La novità normativa dettata dal D.Lgs. n. 149/2022 chiarisce che la facoltà, a determinate condizioni, di eseguire la notifica con consegna di copia dell'atto cartaceo nel domicilio del destinatario, è esercitabile soltanto laddove non operi l'obbligo per l'avvocato di eseguire la notifica via PEC o mediante inserimento nell'area web prevista dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Novità in vigore dal 1 marzo 2023
Le novità del D.Lgs. n. 149/2022 hanno effetto **a decorrere dal 1 marzo 2023** e si applicano ai procedimenti instaurati successivamente al 28 febbraio 2023. Ai procedimenti pendenti al 28.02.2023 si applicano le disposizioni anteriormente vigenti.

A cura di Wolters Kluwer

Alla vigilia della entrata in vigore della riforma del processo civile magistrati e avvocati lanciano l'allarme

Ritengono che su durata del processo civile e Pnrr il governo rischia il mancato raggiungimento degli obiettivi e chiedono un tavolo di confronto permanente

Nell'imminenza dell'entrata in vigore della riforma del processo civile, **AIGA**, **ANF**, **ANM e UNCC** e esprimono con forza tutta la loro preoccupazione nei confronti di un **intervento normativo che difficilmente consentirà di raggiungere gli obiettivi** prefissati di semplificazione, speditezza e razionalizzazione del rito. Al contrario, secondo le associazioni di magistrati e avvocati. lo stesso rischia di rivelarsi pregiudizievole per la tutela dei diritti dei cittadini e per la competitività delle imprese sul mercato. Al fine di ottenere i **finanziamenti previsti dal PNRR**, l'Italia si è impegnata con l'Unione Europea a **ridurre l'arretrato dei processi civili del 55-65% entro la fine del 2024** e del **90% entro la metà del 2026**.

Come già è stato più volte evidenziato, tali percentuali di riduzione sono irrealistiche ed irrealizzabili nei tempi indicati e a parità di risorse di mezzi e di personale di magistratura ed amministrativo. «Siamo, purtroppo, alla decima modifica nel corso degli ultimi quindici anni, senza che nessuna di esse abbia apportato grandi effetti in termini di riduzione dell'arretrato - sottolineano le associazioni - In realtà, la **forte carenza dell'organico, sia dei magistrati che del personale amministrativo**, nonché la sua irrazionale distribuzione sul territorio nazionale, l'**inadeguatezza dei sistemi telematici** soggetti a continue interruzioni, oltre all'ormai **cronica fatiscenza delle strutture destinate all'edilizia giudiziaria**, sono le vere ragioni della dilatazione dei tempi del processo civile. Per questa ragione solo investendo in questi settori si potrebbero davvero ottenere quegli obiettivi che sono contenuti nel PNRR».

La decisione di **modificare nuovamente il rito**, peraltro scegliendo un modello non dissimile a quello che animò la creazione del processo societario (esperienza questa fallita e oggi superata), dimostra invece che il Legislatore prima ed il Governo poi, non solo non sono stati in grado di individuare le vere cause del problema, ma si **avviano su di una strada che ha già dimostrato di essere inefficace**. Tutto ciò, ancora una volta, avverrà a danno di cittadini e imprese i quali, oltre a non veder tutelati i loro diritti in maniera soddisfacente, ne subiranno tutti gli effetti sociali ed economici negativi.

La riforma, inoltre, introduce molte **novità al fine di implementare il processo civile telematico, senza tuttavia intervenire seriamente sugli applicativi informatici**, che risultano assolutamente inadeguati rispetto alle moderne tecnologie, con il forte rischio di un rallentamento del sistema che si ripercuoterà inevitabilmente su cittadini e imprese. Anche l'introduzione dell'**Ufficio per il processo, per quanto utile, non può consentire il raggiungimento degli irrealistici obiettivi** prefissi per le seguenti ragioni:

a) vi sono gravissimi vuoti di organico del personale di cancelleria e spesso gli addetti UPP vengono attratti verso altre incombenze e

b) si tratta di assunzioni a tempo determinato, il che sta dando luogo a molte dimissioni man mano che i giovani collaboratori trovano lavori più stabili.

La **durata dei giudizi non dipende tanto dal numero delle udienze istruttorie** che si svolgono durante una controversia giudiziale, quanto, **piuttosto, dall'equilibrato rapporto tra le risorse umane disponibili ed il numero dei procedimenti in entrata**. Finché tale rapporto non sarà equilibrato, intervenendo innanzitutto sulle scoperture degli organici e sulla razionale distribuzione delle risorse sul territorio nazionale, in maniera adeguata rispetto alla domanda di giustizia, ogni riforma processuale, anche quella più innovativa, sarà destinata a fallire.

Per questa ragione, **AIGA**, **ANF**, **ANM e UNCC** e consce che il tempo a disposizione sia prossimo ad esaurirsi, chiedono che il Governo dimostri il coraggio necessario a scongiurare una probabile paralisi degli uffici giudiziari adottando tutte le opportune misure, tra cui **la costituzione di un "tavolo di confronto" permanente con la Magistratura, l'Avvocatura ed il Personale Amministrativo, che permettano finalmente di varare interventi idonei a rispondere alle vere carenze del settore giustizia**. Annunciano, inoltre, la costituzione negli uffici giudiziari distrettuali di nuclei di monitoraggio, composti da avvocati e magistrati, al fine di individuare soluzioni applicative congiunte che possano attenuare le tante criticità che emergeranno a seguito dell'entrata in vigore della riforma Cartabia sul processo civile.

Fonte ntplusdiritto.ilsole24ore.com

Finalmente spetta anche ai giudici disciplinare dettagliatamente i percorsi di affido etero - familiare!

Con l'entrata in vigore della riforma del diritto di famiglia, la legge ordina espressamente ai giudici di disciplinare i percorsi delegati ai servizi incaricati, anche in caso di affidi etero – familiari, ed a sanzionarli in caso di loro negligenze! Per quanto riguarda il processo civile, in generale, cambiano i tempi in cui vanno depositati gli atti, l'udienza per la comparizione delle parti sarà celebrata dopo il deposito delle richieste di ammissione delle prove, con la possibilità, quindi, che il processo veda anche la celebrazione di un'unica udienza.

La separazione, il divorzio ed i procedimenti per l'affido e/o mantenimento di figli di genitori non sposati nonché quelli per la sospensione e/o decadenza della responsabilità genitoriale avranno lo stesso iter.

Il giudice istruttore, alla prima udienza, emetterà i provvedimenti provvisori ed immediati, con la possibilità di disporre misure cautelari.

Le udienze che non richiedono la partecipazione di soggetti diversi dal giudice, gli ausiliari, le parti ed i rispettivi difensori potranno essere celebrate mediante collegamento da remoto o mediante la trattazione scritta, con un'ulteriore spinta alla digitalizzazione sia nel tribunale per i minorenni che il Giudice di Pace.

Il prossimo primo marzo entrerà in vigore un'altra parte della riforma del processo civile, che, tra i vari aspetti, per quello che oggi qui ci interessa, riguarda il diritto minorile e, soprattutto, la disciplina dei percorsi delegati ai servizi incaricati in caso di affidi etero – familiari.

Cambiano anche i percorsi delegati (gestiti dai servizi incaricati), la disciplina delle case famiglia, ed i doveri del giudice che quando una parte riferirà di essere rifiutata dal figli, sarà costretto ad assumere informazioni sul dichiarato rifiuto, a svolgere accertamenti e pendere i conseguenti provvedimenti.Finalmente, il legislatore ha capito che il giudice, quando dispone i citati percorsi, deve anche disciplinare i tempi, i modi, i luoghi e gli obiettivi degli stessi.

In quest'articolo ci occuperemo dei minori collocati nelle case famiglia e/o, comunque, affidati con una soluzione etero – familiare. L'intervento del P.n.r.r. oggi affrontato riguarda la modifica degli artt. 4 e 5bis della l. 04/05/1983, n. 184 ("*Diritto del minore ad una famiglia*").

Il comma 4 dell'art. 4 recita: "*Nel provvedimento di cui al comma 3, deve inoltre essere indicato il periodo di presumibile durata dell'affidamento che deve essere rapportabile al complesso di interventi volti al recupero della famiglia d'origine*". Il giudice, ora deve stabilire la durata (probabile) dell'affido, che deve essere strettamente collegata ai tempi, modi, luoghi ed obiettivi del percorso di monitoraggio delegato dal giudice stesso ai servizi incaricati (sociali, dipartimento di psicologia e/o di psichiatria) e disciplinato in maniera estremamente dettagliata.

"*Tale periodo non può superare la durata di ventiquattro mesi ed è prorogabile, dal tribunale per i minorenni, su richiesta del pubblico ministero e nel contraddittorio delle parti, qualora la sospensione dell'affidamento rechi grave pregiudizio al minore*": le parti e, quindi, i genitori e, eventualmente, l'amministratore di sostegno nonché, in alcuni casi, l'avvocato del minore, possono esercitare, davanti al giudice ed in contraddittorio, il diritto di difesa, esponendo le proprie ragioni e chiedendo di tutelare i diritti dei minori, prima, e quelli propri, poi.

"*A tal fine, prima del decorso del termine di durata dell'affidamento il servizio sociale segnala al pubblico ministero l'opportunità di richiederne la proroga*": i servizi continuano ad avere la competenza di riferire eventuali criticità, ma non di decidere o suggerire soluzioni in sostituzione dei magistrati.

Il comma 7 dello stesso articolo aggiunge: "*Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche nel caso di minori inseriti presso una comunità di tipo familiare o un istituto di assistenza pubblico o privato, ma decorsi dodici mesi il giudice verifica nel contraddittorio*

delle parti l'andamento del programma di assistenza, l'evoluzione delle condizioni di difficoltà del nucleo familiare di provenienza e l'opportunità della prosecuzione dell'inserimento". Da ciò si comprende chiaramente che il legislatore ha imposto al giudice di dettare la disciplina (dettagliata) anche alle c.d. "case – famiglia" e di verificare, in udienza ed in contraddittorio, come viene gestita l'organizzazione del percorso e le strutture di collocamento dei minori.

L'art. 5-bis, al comma 2, aggiunge: "*Con il provvedimento con cui dispone la limitazione della responsabilità genitoriale e affida il minore al servizio sociale, il tribunale indica:*

1. *il soggetto presso il quale il minore è collocato;*
2. *gli atti che devono essere compiuti direttamente dal servizio sociale dell'ente locale, anche in collaborazione con il servizio sanitario, in base agli interventi previsti dall'articolo 4, comma 3;*
3. *gli atti che possono essere compiuti dal soggetto collocatario del minore;*
4. *gli atti che possono essere compiuti dai genitori;*
5. *gli atti che possono essere compiuti dal curatore nominato ai sensi dell'articolo 333, secondo comma, del codice civile;*
6. *i compiti affidati al servizio sociale ai sensi dell'articolo 5, comma 2;*
7. *la durata dell'affidamento, non superiore a ventiquattro mesi;*
8. *periodicità, non superiore a sei mesi, con la quale il servizio sociale riferisce all'autorità giudiziaria che procede ovvero, in mancanza, al giudice tutelare sull'andamento degli interventi, sui rapporti mantenuti dal minore con i genitori, sull'attuazione del progetto predisposto dal tribunale".*

Questo comma, come è evidente, detta, almeno in parte, la disciplina a cui devono sottostare il servizio incaricato e, quando utilizzata, la struttura di accoglimento.

Il comma 3 aggiunge: "*Il servizio sociale, nello svolgimento dei compiti a lui affidati e nell'adozione delle scelte a lui demandate, tiene conto delle indicazioni dei genitori che non siano stati dichiarati decaduti dalla responsabilità genitoriale e del minore nonché, ove vi siano, del curatore e del curatore speciale*". Questo comma tutela il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo che dovrà essere azionato a seguito del percorso disposto dal giudice.

Il comma 4 è sufficientemente specifico e non ha bisogno di illustrazioni: "*Entro quindici giorni dalla notifica del provvedimento, il servizio sociale comunica il nominativo del responsabile dell'affidamento al tribunale, ai genitori, agli esercenti la responsabilità genitoriale, al curatore se nominato e al soggetto collocatario*".

Il comma 5, invece, non apporta nulla di nuovo: "*Se l'affidamento al servizio sociale è disposto con il provvedimento che definisce il giudizio, la decisione è comunicata al giudice tutelare del luogo di residenza abituale del minore, per la vigilanza sulla sua attuazione*".

Il comma 6 stabilisce che "*Il giudice competente per l'attuazione, su istanza del servizio sociale, adotta i provvedimenti opportuni nell'interesse del minore*": ancora una volta il legislatore ribadisce espressamente che il giudice deve controllare lo svolgimento del percorso e sanzionare, di conseguenza, eventuali negligenze, anche se, purtroppo, solo su richiesta del servizio incaricato, che potrebbe relazionare in maniera non veritiera quanto sta accadendo, al fine di prevenire eventuali sanzioni ai funzionari che gestiscono il citato percorso.

L'ultimo aspetto oggi considerato è quello disciplinato dall'art. 473-bis.6, che tutela il "*Rifiuto del minore a incontrare il genitore*", che recita: "*Quando il minore rifiuta di incontrare uno o entrambi i genitori, il giudice procede all'ascolto senza ritardo, assume sommarie informazioni sulle cause del rifiuto e può disporre l'abbreviazione dei termini processuali*". Il primo comma, pertanto, impone al giudice di fare accertamenti sul rifiuto, lasciandogli la discrezione di muoversi come meglio crede, proprio per tutelare al massimo i minori, prima, e quello del genitore rifiutato, poi.

Il secondo comma aggiunge: "*Allo stesso modo il giudice procede quando sono allegate o segnalate condotte di un genitore tali da ostacolare il mantenimento di un rapporto equilibrato e continuativo tra il minore e l'altro genitore o la conservazione di rapporti significativi con gli ascendenti e con i parenti di ciascun ramo genitoriale*". Questo secondo comma tutela, come il primo, sia i figli che i genitori, imponendo al magistrato competente di fare accertamenti anche quando sia in presenza della/e segnalazione/i e/o della/e istanza/e del genitore e/o del parente rifiutato, ampliando, quindi, l'insieme dei parenti tutelati.

Fonte www.aostaoggi.it

Novità sul Codice della strada: alcune multe non si dovranno più pagare

Svolta sulle multe da autovelox, con la Cassazione che ha annullato alcune sanzioni dopo il ricordo di un automobilista di Reggio Emilia

Importanti novità per gli italiani alla guida, con una sentenza della Corte di Cassazione che apre a un precedente che molti automobilisti in futuro potrebbero sfruttare. I giudici, infatti, chiamati a decidere su una controversia aperta da un automobilista, sono arrivati a una storica sentenza che fa ancor più luce sul Codice della strada e sulle **multe da autovelox** che, da qualche settimana, **potrebbero non essere più pagate**. Perché? La motivazione è contenuta proprio nella sentenza della Cassazione.

Multa da autovelox, il caso in Cassazione

A ricorrere contro una multa presa da un autovelox nella provincia di Reggio Emilia è stato un automobilista che si è visto recapitare a casa una sostanziosa sanzione pecuniaria. Il conducente, infatti, ha trovato tra la posta una **multa per eccesso di velocità** registrato su una strada dove il limite era 50 km/h e nella quale, secondo i rilievi, lui era transitato a oltre 90 km/h.

L'automobilista, però, aveva deciso di impugnare la sanzione in quanto **della segnalazione dell'autovelox**, sulla tratta incriminata, **non c'era traccia**. Il giudice di pace ha ritenuto illegittima la sanzione proprio perché non era stato rispettato l'obbligo di segnalazione della postazione di controllo della velocità, in quanto la multa era stata originata da un rilevamento dello Scout speed, l'apparecchio utilizzato per il rilevamento della velocità istantanea dei veicoli che viene installato sulle auto delle forze dell'ordine.

In secondo grado il tribunale ha confermato la sentenza del giudice di pace, sottolineando l'**obbligo di preventiva segnalazione delle postazioni su rete stradale**, in quanto la segnalazione stessa ha lo scopo di avvisare gli automobilisti per "orientarne la condotta di guida". L'Unione dei comuni della Pianura reggiana ha quindi deciso di ricorrere in Cassazione, sostenendo che l'obbligo di segnalazione non fosse valido per gli autovelox installati a bordi dei veicoli, ricorso è stato però respinto dai giudici.

La decisione della Cassazione sulle multe

Con la sentenza dello scorso 25 gennaio, quindi, si è arrivati alla svolta. Il ricorso, rigettato dalla Cassazione, si basa sul contrasto che è nato tra il **decreto ministeriale** e il Codice della strada. Se il primo **esonera dall'obbligo di segnalazione** la modalità Scout speed, **il codice invece prevede che l'obbligo per le postazioni sulla rete stradale sia sempre valido**.

Secondo i giudici della Cassazione, quindi, la presenza degli autovelox deve essere sempre segnalata attraverso e per questo motivo ci sono diverse modalità. È possibile, per esempio, installare sulle autovetture dei messaggi luminosi con scritto 'controllo velocità' o 'rilevamento velocità'. Quindi, secondo i giudici, il tribunale ha operato correttamente quando ha deciso di annullare la multa comminata con il dispositivo Speed scout, la cui presenza non era segnalata.

Quanto avvenuto ha comunque un precedente, in quanto sempre a gennaio la Cassazione si era espressa positivamente per un ricorrente che aveva chiesto l'annullamento di una multa presa da un autovelox situato in una strada priva di banchina. In quel caso, si evidenzia nella decisione dei giudici, la multa è stata annullata in quanto la banchina viene ritenuta essenziale per poter qualificare la strada come "extraurbana secondaria".

Il Codice della strada, dunque, ha la meglio sul decreto ministeriale anche se la Cassazione sottolinea che la legge prevede la possibilità di contestare l'infrazione esclusivamente su alcune tipologie di strade.

Fonte quifinanza.it

Violazione codice della strada: no allo stato di necessità senza un effettivo pericolo

Per la Cassazione, non esclude la responsabilità del conducente lo stato di necessità derivante dal malore del passeggero, se non si prova la situazione di effettivo pericolo

Infrazione al codice della strada e scriminante stato di necessità

In materia di violazioni al codice della strada, lo stato di necessità invocato in ragione di un **malore del passeggero** non esclude la responsabilità del conducente, a meno che non si riscontri la situazione di effettivo pericolo e l'impossibilità di provvedere diversamente al suo soccorso.

Questo il principio affermato dalla **Cassazione** con l'ordinanza n. 7457/2023 (sotto allegata), esprimendosi sul ricorso di un automobilista avverso la sentenza del tribunale di Brindisi che, confermando la decisione di primo grado, aveva respinto l'opposizione al verbale redatto dalla polizia stradale che gli contestava la violazione dell'art. 218, comma 6, codice della strada, per avere condotto un'auto nonostante la sospensione della patente di guida.

Il giudice aveva reputato del tutto **sfornita di prova** e contrastante con le risultanze di causa la tesi difensiva di essersi posto alla guida del veicolo per lo stato di necessità di soccorrere la propria compagna, che accusava forti dolori e perdita di sensi, per condurla immediatamente al locale pronto soccorso.

Identica la tesi portata avanti in Cassazione. Ma gli Ermellini ritengono la doglianza inammissibile in quanto non investe la parte della motivazione della sentenza impugnata. Inoltre, la motivazione della decisione, affermano, è del tutto conforme all'orientamento della corte di legittimità, secondo cui, "ai fini della sussistenza della scriminante dello stato di necessità, è indispensabile che ricorra un'effettiva situazione di pericolo imminente di danno grave alla persona, non altrimenti evitabile, ovvero - quando si invochi detta esimente in senso putativo - l'erronea persuasione di trovarsi in tale situazione, provocata non da un mero stato d'animo, ma da circostanza concrete e oggettive che la giustifichino" (cfr., tra le altre, Cass. n. 16155/2019; n. 4834/2018).

In applicazione di tale principio, precisano ancora i giudici, è stato affermato che, "in tema di violazione al codice della strada, non vale ad escludere la responsabilità del conducente lo stato di necessità invocato in ragione di un malore lamentato da un passeggero, qualora non riscontri che egli versasse in una situazione di effettivo pericolo e non risulti l'impossibilità di provvedere diversamente al suo soccorso" (cfr. Cass. n. 14286/2010). Il ricorso è, dunque, respinto.

Fonte www.studiocataldi.it

R.G. n. 7887/2022.

Numero registro generale 7887/2022
Numero sezionale 685/2023
Numero di raccolta generale 7457/2023
Data pubblicazione 15/03/2023 V

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SECONDA SEZIONE

R.G.7887/2022.
Ad. 14. 2. 2023.

Oggetto: sanzioni amministrative.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rosa Maria Di Virgilio	- Presidente
Mario Bertuzzi	- Consigliere rel. est.
Rossana Giannaccari	- Consigliere
Giuseppe Fortunato	- Consigliere
Chiara Besso Marcheis	- Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

rappresentato e difeso per procura alle liti in calce al ricorso

Ricorrente

contro

Prefettura — Ufficio Territoriale del Governo di Brindisi.

Intimata

avverso la sentenza n. 1224/2021 del Tribunale di Brindisi, pubblicata il 21. 9. 2021.
Udita la relazione della causa scolta nella camera di consiglio del 14. 2. 2023 dal relatore Mario Bertuzzi.

Fatti di causa e ragioni della decisione

Con sentenza n. 1224 del 21. 9. 2021 il Tribunale di Brindisi confermò la decisione di primo grado che aveva respinto l'opposizione proposta da avverso il verbale redatto dalla Polizia stradale che gli contestava la violazione dell'art. 218, comma 6, codice della strada, per avere condotto una autovettura nonostante la sospensione della patente di guida, reputando, per quanto qui ancora rileva, del tutto sfornita di prova e contrastante con le stesse risultanze di causa la sua difesa di essersi posto alla guida dell'autoveicolo per lo stato di necessità di soccorrere la propria compagna, che accusava forti dolori e perdita dei sensi. Per la cassazione di questa sentenza, con atto notificato il 17. 3. 2022, ha proposto ricorso affidandosi ad un unico motivo. proposto ricorso affidandosi ad un unico motivo. La Prefettura UTG di Brindisi non ha svolto attività difensiva. La trattazione della causa è stata avviata in adunanza camerale non partecipata. Con l'unico motivo, il ricorrente denunzia violazione degli artt. 3, comma 2, e 4, comma 1, legge n. 689 del 1981 in relazione agli artt. 54 e 59 c.p., censurando la sentenza impugnata per avere erroneamente interpretato le disposizioni in materia di scriminante dello stato di necessità, escludendo qualsiasi efficacia alla pur erronea ma incolpevole convinzione del ricorrente di trovarsi in una situazione di pericolo per la salute della propria fidanzata, che accusava fortissimi dolori lombari, e quindi di doverla condurre immediatamente al locale Pronto soccorso. Il motivo è inammissibile in quanto non investe la parte della motivazione della sentenza impugnata che, dopo avere rilevato che la giustificazione addotta dal ricorrente di essersi posto alla guida del veicolo per soccorrere la fidanzata colta da malore, non integrava l'esimente dello stato di necessità, ha altresì precisato che tale versione del fatto contrastava con quanto risultante dal verbale, ove si dava atto che il trasgressore aveva dichiarato di essersi posto alla guida " per spostare la macchina ed accompagnare la ragazza a casa " e che tale dichiarazione non aveva niente a che fare con l'asserito malore della compagna. La censura è inoltre manifestamente fondata, risultando la motivazione della decisione del tutto conforme all'orientamento di questa Corte, secondo cui, ai fini della sussistenza della scriminante dello stato di necessità, è indispensabile che ricorra un'effettiva situazione di pericolo imminente di danno grave alla persona, non altrimenti evitabile, ovvero - quando si invochi detta esimente in senso putativo l'erronea persuasione di trovarsi in tale situazione, provocata non da un mero stato d'animo, ma da circostanze concrete e oggettive che la on da un mero stato d'animo, ma da circostanze concrete e oggettive' che la giustifichino (Cass. n. 16155 del 2019; Cass. n. 4834 del 2018; Cass. n. 14515 del 2009; Cass. n. 21918 del 2006). In applicazione di tale principio è stato affermato che, in tema di violazione al codice della strada, non vale ad escludere la responsabilità del conducente lo stato di necessità invocato in ragione di un malore lamentato da un passeggero, qualora non si riscontri che egli versasse in una situazione di effettivo pericolo e non risulti l'impossibilità di provvedere diversamente al suo soccorso (Cass. n. 14286 del 2010). Il ricorso dev'essere, pertanto, respinto. Nulla si dispone sulle spese del giudizio, non avendo la Prefettura svolto attività difensiva. Deve darsi atto che sussistono i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.
Dà atto che sussistono i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 febbraio 2023.

Il Presidente
Rosa Maria Di Virgilio

Autovelox, “in Italia non ci sono strumenti omologati”: cosa fare se ricevete multe per eccesso di velocità

Carlo Spaziani, ex ufficiale di Polizia che conduce da tempo una campagna contro gli autovelox, ha spiegato a *TuttoNotizie* perché nessuno di questi sarebbe omologato in Italia. Ha, inoltre, evidenziato perché fare ricorso contro le multe per eccesso di velocità, che siano state comminate in seguito alla misurazione di uno strumento di questo tipo, è una buona idea

Una ricerca condotta dal sito web britannico ***Zutobi***, e pubblicata nel gennaio del 2022, ha riportato che l’**Italia** è il **Paese europeo con più autovelox** (in inglese “Speed Cameras”). Ci sono, infatti, più di **8.000** rilevatori di velocità in tutto il territorio. Un numero enorme, soprattutto se comparato con altri Stati del territorio UE, come la **Slovacchia**, che non arriva nemmeno a **20**. Ogni giorno, questi strumenti rilevano la velocità di migliaia e migliaia di veicoli che circolano sulle strade italiane, segnalando quando i conducenti superano il limite di velocità consentita. Al superamento del limite segue, naturalmente, una sanzione amministrativa per eccesso di velocità, della quale i conducenti dovranno avere notifica entro **90 giorni** dall’infrazione commessa. Se vi dicessimo, però, che queste multe **potrebbero essere illegittime e, dunque, annullabili?**

Questo non è, naturalmente, un invito a non rispettare i limiti di velocità. L’**articolo 142 del Codice della Strada** spiega chiaramente che è necessario stabilire limiti ben precisi per la “**tutela della vita umana**”. Il problema, però, è che una misurazione scorretta da parte di un rilevatore di velocità può costare a un conducente che ha guidato nel rispetto dei limiti a ricevere **multe salatissime**. Se siete tra questi, vi consigliamo di continuare a leggere l’articolo.

Autovelox: l’intervista a Carlo Spaziani

Di questo argomento avevamo già parlato in un precedente articolo, in cui abbiamo riportato quanto spiegato da **Carlo Spaziani**, ex ufficiale della Polizia locale di Roma Capitale, ad **Alessandro de Giuseppe**, giornalista de ***Le Iene***. Successivamente, abbiamo raggiunto il suddetto ex ufficiale di Polizia, che ci ha concesso un’intervista in esclusiva. Nel corso di questa intervista, Carlo Spaziani ha spiegato in maniera chiara i problemi degli autovelox in Italia e ha offerto degli utili suggerimenti per coloro che **avessero ricevuto** o **dovessero ricevere una multa**.

Dopo quasi **44 anni di servizio**, durante i quali si è occupato anche di incidenti stradali e di atti di Polizia Giudiziaria, ha iniziato una **vera e propria battaglia** contro le ingiustizie che molti conducenti si sono trovati ad affrontare. Lo ha fatto, in effetti, dopo aver sperimentato un caso simile in prima persona, e cioè quando sua moglie ha ricevuto una multa a seguito di una misurazione dell’autovelox. A seguito di ciò, ha studiato in maniera approfondita il caso e la legislazione a riguardo e ha riconosciuto quelli che sarebbero **i problemi che renderebbero, di fatto, irregolari tutti gli autovelox del nostro Paese**.

La prova fotografica

Il primo problema riguarda la **prova**. Come sapete, i misuratori di velocità forniscono una foto del veicolo che avrebbe superato i limiti di velocità, mostrando la targa dello stesso. “***La fotografia non è, però, la foto della violazione***” ha spiegato Spaziani. La foto scattata dai rilevatori di velocità, in effetti, è postuma alla violazione effettiva. Questo fotografa la **targa sul retro del veicolo**, per riconoscimento, dopo che il veicolo stesso ha superato il punto in cui l’infrazione sarebbe stata effettuata. “*Se vediamo una persona che esce da una banca con una pistola in mano, significa per forza che ha fatto una rapina? Potrebbe essere semplicemente un **poliziotto**, che dalla vetrata della banca ha individuato un crimine all’esterno, ed è uscito fuori con la pistola per aiutare!* ***Non significa di certo che è un ladro***” ha spiegato.

Omologazione e approvazione “*non sono sinonimi*”

Il **secondo problema è quello fondamentale**. Molti ricorsi dei conducenti contro le multe per eccesso da velocità sono stati accolti dai **Giudici di Pace**, infatti, proprio per questo motivo. Per indivi-

duare tale dato, ha detto Spaziani, c'è voluto tempo e molto studio. "*Ho iniziato a studiare tutta questa normativa, e sono arrivato dove sono arrivato oggi, e cerco di arrivarci per gradini, per spiegare a tutti in maniera chiara quello che voglio dire*" ha dichiarato. Ebbene, il problema, secondo quest'ultimo, riguarderebbe la differenza tra **approvazione e omologazione** degli autovelox.

L'**articolo 345** del **Regolamento di Attuazione ed Esecuzione del Codice della Strada** (DPR n.°495/1992) disciplina che ciascuna delle singole apparecchiature debba essere approvata dal Ministero dei Lavori Pubblici, oggi **Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti**. L'approvazione della singola apparecchiatura, però, sarebbe diversa dall'**omologazione del modello base** da cui ciascuna delle apparecchiature viene costruita. "***L'approvazione del Ministero dei Trasporti è subordinata all'omologazione del modello stesso***" ha spiegato Spaziani. **Omologazione che spetterebbe a un altro Ministero**.

La sentenza della Corte Costituzionale

"*Fino al 2015, nessuno aveva detto che gli autovelox erano strumenti di misura. Con la* ***sentenza della Corte Costituzionale n°113/2015****, si è stabilito che, dato che la velocità è un rapporto tra le unità di misura del tempo e dello spazio, gli* ***autovelox sono strumenti di misura***" ha aggiunto l'ex Ufficiale di Polizia. Questa sentenza deve essere vista in relazione a una circolare del **Ministero dell'Interno del marzo del 2007**. "*In seguito a un passaggio con il semaforo rosso, il Ministero dell'Interno chiedeva, a febbraio del 2007, al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti se questo dovesse essere omologato. A marzo del 2007, il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha spiegato che non serve omologato, perché solo gli strumenti di misura sono soggetti alla* ***Legge n°273 del 1991***" ha evidenziato.

Da quando gli autovelox sono considerati strumenti di misura, quindi, indirettamente anche queti dovrebbero essere soggetti all'**omologazione dei modelli**, oltre che all'**approvazione delle singole apparecchiature**. "La ***Legge n°273 del 1991*** *era attribuita al Ministero dell'Industria, Commercio e Artigianato, che ora è il* ***Ministero dello Sviluppo Economico (MISE)*** *o Ministero delle Imprese e del Made in Italy*" ha dichiarato Spaziani. E, in effetti, nell'articolo 1, comma 2 di quella Legge si legge che "*il Ministro dell'Università e della Ricerca scientifica e il Ministro dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato svolgono, previe opportune intese, ciascuno per la parte di competenze, funzioni di indirizzo e coordinamento del* ***sistema nazionale di taratura***".

La mancanza di un Decreto ministeriale che disciplini l'omologazione degli autovelox

Quello che manca, dunque, è "***un Decreto Ministeriale***" - ha spiegato Spaziani - "*questo, anche se il Regolamento di Attuazione del Codice Stradale disciplina la necessità di promulgare e pubblicare un Decreto Ministeriale ogni qual volta che si prevede l'omologazione di un'apparecchiatura.* ***E quello che si trova sui verbali di notifica della multa non è un Decreto Ministeriale****, malgrado lo indichino come tale, perché non è pubblicato in Gazzetta Ufficiale!*".

Ed è per questo motivo, pertanto, che Spaziani suggerisce a tutti coloro che abbiano ricevuto una **multa di questo tipo di fare ricorso**. Molte multe, negli ultimi tempi, sono state annullate proprio per questo. Quello che si legge nella **Sentenza n°11135 del 2018 del Giudice di Pace di Milano** - *che ha accolto un ricorso e ha annullato una multa* - proverebbe, in effetti, quanto appena detto.

La considerazione del Giudice di Pace di Milano sull'omologazione e l'approvazione degli autovelox in Italia

"*L'****articolo 142 del Codice della Strada*** *[...] appare di chiara lettura, laddove prevede la "debita omologazione". L'apparecchiatura [...] stando alla documentazione depositata dal Comune di Milano, non sarebbe mai stata omologata, bensì approvata con due successive determine dirigenziali del MIT. [...] In realtà, la confusione non è tanto creata dalla norma (art.142 CdS), poiché la stessa è inequivoca nel richiedere l'omologazione, quanto dal fatto che il Legislatore del Codice della Strada, pur prevedendo le due diverse fattispecie (omologazione ed approvazione), a volte ed apparentemente, sembra usarle promiscuamente,* ***ingenerando con ciò una certa confusione esegetica***" si legge nella suddetta sentenza. Ma, secondo il Giudice di Pace, le **due cose non sarebbero uguali**.

"*L'****elemento discretivo*** *che emerge è la rispondenza alle prescrizioni stabilite dal presente regolamento (il regolamento di attuazione del Codice della Strada, ndr.). Tant'è vero che, nel caso dell'omologazione, si richiederà di accertare la rispondenza e la efficacia dell'oggetto di cui si richiede l'omologazione alle prescrizioni stabilite dal presente regolamento. Mentre, nel caso dell'ap-*

provazione, dovrà trattarsi di richiesta relativa ad elementi per i quali il presente regolamento non stabilisce le caratteristiche fondamentali o particolari prescrizioni, ed in tal caso il Ministero dei Lavori Pubblici ***approva il prototipo seguendo, per quanto possibile, la procedura prevista dal comma 2***" si legge ancora nel documento, che ci ha fornito Spaziani.

Conclusioni e consigli per i conducenti

Carlo Spaziani ha sintetizzato quello che dovrebbe essere il processo ideale perché gli **autovelox possano essere omologati e, dunque, considerati regolari**. "*L'omologazione dei modelli dovrebbe essere disciplinata da un Decreto Ministeriale del Mise, che deve essere pubblicato in Gazzetta Ufficiale. Gli stessi laboratori di taratura che effettuano l'omologazione devono accreditarsi al Mise, e anche il loro accreditamento deve essere pubblicato in Gazzetta Ufficiale. Solo così c'è la prova che gli strumenti di misura utilizzati sono stati a loro volta tarati. E poi, solo a questo punto, serve il certificato di approvazione delle singole apparecchiature, che rilascia alla fine il Ministero dei Trasporti, che dice* ***che questo apparato può essere utilizzato. Può essere utilizzato perché ha l'omologazione a monte e ha la taratura annuale***". Ricordiamo, infatti, che ogni misuratore di velocità deve essere tarato una volta all'anno.

In assenza di questo, però, l'**unica cosa possibile da fare per i conducenti che ricevono questo tipo di multa sembrerebbe fare ricorso**. Come dimostrato da Spaziani e dalla sentenza prima pubblicata, infatti, il ricorso potrebbe essere accolto e la multa, seguita alla rilevazione di un autovelox, annullata. Ricordiamo che, il ricorso può essere presentato entro **30 giorni** dalla notifica, se lo si vuole presentare al Giudice di Pace. Entro **60 giorni**, invece, per contestare la multa in Prefettura. Per chi ne avesse bisogno, vi segnaliamo che è possibile contattare su Facebook Carlo Spaziani per avere supporto e suggerimenti. L'ex ufficiale di Polizia pubblicherà, inoltre, presto un interessante **libro/manuale**, adatto a chiunque abbia dubbi su questo argomento.

Fonte tuttonotizie.eu
Autore DiGiuseppe Meccariello

I Consigli del Legale… SANZIONE ILLEGITTIMA SE AUTOVELOX NON OMOLOGATO

Il Giudice di Pace di Marsala si è di recente pronunciato su un caso di opposizione ad una sanzione amministrativa intrapreso da un conducente per chiedere l'annullamento del verbale con il quale era stato allo stesso contestata la violazione dell'articolo 142 del Codice della Strada per il superamento dei limiti di velocità imposti in un tratto di strada della Statale 115 che collega Mazara del Vallo a Marsala.

Il ricorso in questione, patrocinato dalla scrivente difesa, è stato accolto dal Giudice con la sentenza n. 113/2022 , stante la mancata prova dell'omologazione dell'autovelox impiegato per i rilevamenti.

Nella motivazione del provvedimento si legge che "… *il Comune di Marsala ha depositato in atti il certificato di taratura dell'apparecchio…con valenza annuale ma non ha dato prova in giudizio circa la corretta omologazione dell'apparecchiatura che per come si rileva dalla relazione degli operatori del servizio di rilevamento della velocità a mezzo della apparecchiatura elettronica, risulta solo approvato dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti..*

Quindi le apparecchiature di rilevazione delle velocità (autovelox, telelaser e tutor) per potere essere legittimamente utilizzate devono essere sottoposte alla procedura di omologazione prevista dall'art 192 del Regolamento di attuazione del Codice della Strada".

Attraverso un attento esame del dettato normativo, il giudice giunge alla perentoria conclusione che, in assenza di omologazione e a prescindere da qualsivoglia attività periodica di verifica un'apparecchiatura elettronica non può essere utilizzata per elevare le sanzioni previste dall'art. 142 del c.d.s. in tema di superamento dei limiti di velocità.

Tale pronuncia si conforma alle numerose altre sentenze di accoglimento dei ricorsi presentati dagli utenti della strada avverso contravvenzioni elevate a mezzo di autovelox emesse da diversi Giudici di Pace del territorio nazionale.

Pertanto, un autovelox semplicemente "approvato" e non anche "omologato" non può essere utilizzato per l'accertamento delle violazioni dei limiti di velocità ed il verbale che ne consegue può essere annullato mediante ricorso da proporsi davanti al Giudice di Pace territorialmente competente entro i termini previsti dalla normativa.

Fonte www.vivimazara.com
Autore Avv. Giuseppina Gilda Ferrantello

Rito semplificato dal Giudice di Pace: la prima interpretazione

Il Gdp di Avellino fornisce una prima interpretazione del nuovo rito semplificato di cognizione dinanzi al Giudice di Pace evidenziando le ambiguità normative in ordine alla costituzione dell'attore

Nel primo ricorso con il rito unico semplificato proposto presso gli Uffici del Giudice di pace di Avellino si fornisce una prima interpretazione del nuovo dato normativo dell'art 319 c.p.c., scaturente dalla riscrittura dell'intero procedimento ad opera del dlgs 149/2022 noto come riforma Cartabia.
Tralasciando gli aspetti relativi al contenuto degli atti introduttivi che non presentano particolari criticità, nel rito semplificato dinanzi al Giudice di pace è bene dire, in estrema sintesi, che la domanda originaria potrà essere precisata, modificata o integrata con prove precostituite o anche costituende solo eccezionalmente e per un giustificato motivo dovendo esigersi la piena completezza di ricorso e comparsa sin dalla costituzione di attore e convenuto in ossequio ai principi ispiratori della riforma di estrema contrazione dei tempi per giungere ad una decisione.
Proprio sulla costituzione del convenuto il GDP di Avellino fornisce con suo decreto, come anticipato, una primissima interpretazione dell'art 319 c.p.c. riformulato, per vero assolutamente anodino nei sintagmi del primo comma ove è scritto "L'attore si costituisce depositando il ricorso notificato unitamente al decreto con la relazione di notificazione e quando occorre la procura".
Il dato normativo evidenziato lascia intendere che la costituzione del ricorrente debba avvenire solo successivamente al deposito dell'atto introduttivo nella cancelleria del GDP.
In sostanza la disposizione ammetterebbe secondo il suo dato letterale il deposito del ricorso senza che avvenga la iscrizione a ruolo, al solo fine di ottenere il decreto di comparizione dal GDP onde poter notificare al convenuto il ricorso con il decreto e dipoi finalmente iscrivere a ruolo la controversia muniti della relata di notificazione.
Il GDP di Avellino con il provvedimento allegato mostra di non condividere affatto la scissione dei due momenti come sembrerebbe desumersi dall'art. 319 c.p.c. facendo quindi coincidere il deposito del ricorso con quello della iscrizione a ruolo, prendendo atto del resto che non sarebbe possibile una sua pronuncia senza che sul ruolo affari civili sia prima iscritta una vertenza.
Nessuna scissione dei due momenti pertanto, almeno secondo l'interpretazione del GDP di Avellino, in quanto: "Lex plus dixit quam voluit?".

Fonte Studio Cataldi
Autore Mario di Silvia

UFFICIO DEL GIUDICE DI PACE DI AVELLINO
IL GIUDICE DOTT.SSA GERARDA FIORE
DECRETO DI COMPARIZIONE PARTI

LETTO ricorso introduttivo, depositato 4=' 2-0 promosso da

nei confronti di Ag. Entrate e Riscossione Banca Intesa San Paolo

LETTI gli artt. 318 e 281 undecies II comma c.p.c.

FISSA l'udienza di comparizione delle parti, innanzi a sé, per il giorno 25.05.2023 ore 10:45

ASSEGNA a parte convenuta temine fino a 10 giorni prima dell'udienza per la sua costituzione

DISPONE the il ricorso e il presente decreto siano notificati a parte convenuta, a cura della parte ricorrente, almeno 40 giorni liberi, prima della data della richiamata udienza di comparizione delle parti.

Alla cancelleria per gli adempimenti di competenza

Avellino, 3 marzo 2023

Il Giudice
dott Gerarda Fiore

LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo

ELISABETTA GONZAGA ED IL VIAGGIO AVVENTUROSO PER SPOSARSI

È risaputo che per tutto il corso del Medioevo, e non solo, la nascita di una figlia femmina nelle famiglie nobili e di lignaggio non veniva salutata con molto entusiasmo. Generalmente escluse dall'eredità e dalle discendenze dirette nei posti di comando, le figlie dei potenti venivano quindi avviate a diventare perfette gentildonne, da collocare poi con il matrimonio in una casata prestigiosa per rafforzare o creare alleanze importanti. Corollario necessario per raggiungere questo obiettivo era quello di fornire alle nobildonne un'educazione di altissimo livello e se anche l'aspetto fisico risultava soddisfacente tanto di meglio per raggiungere il fine previsto.

Siamo nel 1486, il 29 agosto Elisabetta Gonzaga figlia di Federico I Gonzaga, marchese di Mantova e di Margherita di Baviera, all'età di 15 anni, venne promessa sposa a Guidubaldo da Montefeltro, duca di Urbino, che aveva un anno meno di lei.

Francesco Gonzaga, nuovo duca di Mantova, e Pietro Bellanti da Siena firmarono il contratto di matrimonio: alla sposa venne assegnata una dote di 27.000 ducati.

Si dice che il futuro sposo giunse a Mantova in incognito per vedere la sua promessa, ma essendo Elisabetta allora ammalata non ne ebbe l'occasione.

I matrimoni venivano celebrati di solito durante le feste di carnevale, prima ossia di entrare nel periodo quaresimale, che vedeva sospesi tutti i rituali di celebrazioni profane. Ciò significava che i viaggi di trasferimento delle spose avvenivano generalmente durante i mesi invernali, i più inclementi dal punto di vista del clima e i più difficili per una confortevole organizzazione.

Ecco allora che, diciotto mesi dopo la firma del contratto, venerdì 1° febbraio 1488, partiva da Mantova il corteo nuziale diretto a Urbino, per un tragitto complessivo all'incirca di 300 Km. Per Elisabetta fu un distacco non semplice: "Prego Dio me presti bona pacientia che 'l dolore è grande" scriveva già il giorno dopo per suo conto Benedetto Capilupi, il cortigiano che le era a fianco e che, giorno per giorno, informerà il marchese sui progressi del viaggio.

E dagli appunti di questo cortigiano veniamo a sapere i particolari dell'avventuroso viaggio del corteo nunziale alla volta di Urbino.

Il tempo è particolarmente inclemente e così già in avvio il cortigiano commenta: "El più sagurato tempo de noza non vedessi mai". Nebbia fittissima, neve gelata, pioggia battente fin da quando si erano imbarcati per raggiungere Governolo navigando sul Mincio fino alla confluenza di questo con il Po. Guidubaldo aveva mandato il più bello dei suoi bucintori per potere poi far sosta e pernottare a Ferrara, ma questo causa il maltempo tardava ad arrivare.

Durante l'interminabile attesa il nocchiero dell'imbarcazione si era ubriacato; pareva

uscito di senno, avevano dovuto stordirlo per farlo smettere di bestemmiare. Il Po era sconvolto dai gorghi. Elisabetta e le sue accompagnatrici avevano dormito accovacciate e strette l'una all'altra sul pavimento. Sul ponte, senza riparo, gli uomini infreddoliti e affamati avevano dovuto cenare con pane e formaggio. "Penitentia dei peccati" aveva scritto Capilupi, a bordo c'era una sola cabina per i loro bisogni.

All'alba del giorno seguente finalmente l'imbarcazione approdò a Ferrara, Ercole d'Este si diede cura di accompagnare in carrozza Elisabetta fino al castello, però i banchetti ed i festeggiamenti programmati in suo onore era stati per gli eventi atmosferici rinviati.

Lunedì 4 febbraio, sotto una forte nevicata, il corteo arrivò ad Argenta, località ancora vicina a Ferrara; martedì raggiunse Ravenna, dove Elisabetta alloggiò alla corte del podestà, in un appartamento appena decente e al Capilupi era toccata una stanza "che strapioveva tutta", dove non era riuscito a trovare un posto asciutto nel letto immerso nell'umidità.

Da Ravenna il corteo ripartì mercoledì 6; la sera, a Cesenatico, Elisabetta chiese e ottenne di alloggiare "a l'hostaria" (ma dovette pentirsene poi visto che fecero "penitentia in lo dormire", come non mancò di sottolineare il Capilupi). Giovedì 7, Giovanni Sforza li accolse due miglia fuori di Rimini; venerdì 8, il corteo arrivò nel Ducato di Urbino: Elisabetta trascorse la notte nel castello di Colbordolo, presso il fiume Foglia, e sabato 9 avvenne finalmente l'ingresso in città.

Le strade arrampicate sulle colline marchigiane erano sommerse dal fango. Sui balzi e sui dirupi i cavalli scivolavano all'indietro senza riuscire a rialzarsi. Disarcionata dal suo mulo imbizzarrito, una dama del seguito si era slogata una caviglia. La stessa Elisabetta se non fosse stato tanto agile e abile, avrebbe rischiato di rompersi l'osso del collo.

Alla fine il duca, in sella ad un cavallo bianco e bianco era anche il suo lungo e largo mantello, le venne incontro attraverso la porta del monte, con al seguito un gran numero di gentiluomini e castellani, passando per strade festosamente addobbate e sotto lo scampanio di tutte le chiese. La sposa anch'essa vestita di bianco giunse a palazzo ducale dove la aspettavano Isabella, Costanza e Agnesina, le tre sorelle del duca. Il cattivo tempo fece ritardare i carri che li accompagnavano e così il pranzo di nozze, per l'impossibilità di cambiare gli abiti, fu rinviato.

Quando però il bacchetto ebbe luogo sempre il Capilupi ebbe modo di dire che non si era mai visto e gustato un pranzo così bello e ricco; "si andò venticinque volte alla cucina e diciassette alla credenza"; divisi in tre turni, erano stati serviti pasti a base di uccelli e animali domestici, uno di pesce d'acqua dolce e marino, un altro ancora di uccelli e animali selvatici; in più dolci fatti con zucchero e acqua di fiori d'arancia e frutta colorata. Per finire, era trionfalmente apparsa una grande nave di legno con tre uomini che fingevano di navigare lanciando con le pale i confetti di nozze ai convitati.

Lunedì 11 febbraio, in S. Francesco, vennero celebrate le nozze solenni. I festeggiamenti durarono molti giorni, in un susseguirsi di rappresentazioni teatrali, danze, esibizioni gastronomiche.

I due sposi non ebbero figli a causa dell'impotenza di Guidubaldo, ma ciò non impedì che rimanessero fedeli ed uniti. Alla fine Guidubaldo adottò Francesco Maria I della Rovere da Senigallia che poi divenne duca di Urbino e che rimase molto legato alla matrigna Elisabetta.

Elisabetta rimase vedova nel 1508 ma continuò a vivere ben radicata alla corte di Urbino come duchessa madre e vi morì nel 1526.

tribuna finanziaria

è una rivista a carattere tecnico-professionale, periodico bimestrale, economico-giuridico-tributaria e di prassi amministrativa, Organo ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T., della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P., del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo port TAILS. Edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. (Unione del Personale Finanziario in Europa) e dell'A.N.A.Fi. (Associazione Nazionale per l'Assistenza ai Finanziari e ai Pubblici Dipendenti dello Stato e del Parastato)

Comitato tecnico scientifico	
- Amedeo Luciano	Avvocato, Colonnello della Guardia di Finanza, Com.te Gruppo Repressione Frodi Napoli, Revisore contabile
- Armosino Maria Teresa	Onorevole, Avvocato, già Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze e già Presidente della Provincia di Asti
- Arrighi Alessandro	Professore associato di Economia Aziendale, Dottore commercialista, esperto di risanamenti di gruppi industriali di rilevanza nazionale Componente del Direttivo Nazionale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari -C.U.G.I.T.
- Barbera Francesca	Avvocato civilista
- Baresi Virgilio	Commendatore della Repubblica, Segretario Generale dell'Istituto Nazionale dei Revisori Contabili, Presidente della Fondazione Cesare Orsini, Presidente delle Emittenti televisive Rete Brescia e RTB International
- Bellotti Alberto	Presidente Associazione Insigniti al Merito della Repubblica Italiana sezione di Milano. Generale dell'Arma dei Carabinieri (Ar.)
- Butera Guido	Già Direttore dell'Ufficio Successioni di Milano
- Busetto Bruno	Dottore in Giurisprudenza - Criminologo
- Campanaro Alessandro	Funzionario della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia - Area consulenza giuridica - Ufficio fiscalità generale
- Canfora Giovanni	Dirigente Ministero dell'Università e della Ricerca
- Caputo Domenico	Componente della Commissione Tributaria Regionale delle Marche. Già Segretario Generale della Commissione Tributaria Centrale - Avvocato.
- Ciarlitto Grazia	Avvocato Civilista, consigliere C.U.G.I.T., Giudice tributario presso la Commissione Tributaria provinciale di Prato
- De Tilla Maurizio Avvocato	già Presidente Fondo di Previdenza Ordine forense
- De Vito Angelo	Già Ispettore Secit Capo settore accertamento della Direzione Regionale Agenzia Entrate Lombardia Consulente esterno Commissione Bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria
- Fiore Francesco	Giudice Tributario Segretario Nazionale della Confederazione Giudici Tributari C.U.G.I.T. di Giudice di Pace-C.G.d.P.
- Furia Enrico	Professor of World Business Law, School of World Business Law, Member of the International Chamber of Commerce
- Gallo Graziano	Tributarista, già maggiore della Guardia di Finanza e Dirigente del Ministero dell'Economia e delle Finanze
- Gargani Giuseppe	Onorevole, Presidente della Commissione Giuridica dell'Unione Europea, Avvocato
- Gasparro Avv. Giulio	Avvocato penalista, patrocinante in Cassazione. Cultore della materia in Procedura Penale e Diritto Penale sostanziale, con particolare riferimento al Diritto Penale dell'Ambiente, Diritto Penale Fallimentare e Diritto Penale Tributario
- Prof. Giambrone Filippo Luigi	Assistant Professor Sector 12/D2 Taxation Law Universitá degli Studi del Sannio, Dipartimento di Demmassistant Professor Sector 12/D2 Taxation Law Universitá degli Studi del Sannio, Dipartimento di Demm
- Germi Carlo	Già Colonnello della Guardia di Finanza - Comandante Provinciale Ancona
- Avv. Paolo Giordani	Presidente IDI Istituto diplomatico Internazionale Giurista internazionale con esperienze professionali in italia, Inghilterra, Svizzera ed Hong Kong.
- Guazzone Franco	Funzionario (ar) della Direzione Regionale del Territorio della Lombardia
- La Spina Emilia Maria	Avvocato Penalista
- Leo Maurizio	V. Presidente della Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa. Presidente della Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria - Tributarista. Già Direttore Centrale del Dipartimento Affari Giuridici e Contenzioso del Ministero delle Finanze, Giudice Tributario. Prorettore della scuola superiore dell'economia e delle finanze presso il ministero dell'economia e delle Finanze.
- Marchioni Giuseppe	Dottore Commercialista, Tributarista
- Mariano Marco	Dottore Commercialista, Avvocato tributarista, Cap.(c) della Guardia di Finanza, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- Marongiu Gianni	Avvocato patrocinante in Cassazione già componente della Commissione Finanze
- Marzano Antonio	Professore, Presidente del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro CNEL
- Molgora Daniele	Dott. Commercialista, già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze, Presidente della Provincia di Brescia
- Maruggj Gregorio	Dottore in Economia e Commercio già giudice tributario in Roma
- Pasero Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S. - Avvocato Tributarista
- Avv. Messina Gabriele	Avvocato cassazionista con oltre 20 anni di esperienza nelle materie civile, penale e tributario. Mediatore specializzato in materia civile e societaria; Arbitro della Camera di Commercio di Modena; ex Conciliatore della Consob; ex Arbitro della Consob.
- Pinardi Franco Antonio	Segretario Generale: Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T., e Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P., Presidente Nazionale del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport, Giornalista, Cavaliere al Merito della Repubblica Italiana.
- Rana Maurangelo	Già Funzionario Tributario gestione accertamento, sanzioni e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate -Direzione Regionale Lombardia. Avvocato esperto in diritto tributario
- Rivolta Dario	Onorevole, componente della Commissione Esteri ed Affari Comunitari della Camera dei Deputati, Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale
- Dott.ssa Aurora Renga	Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napolurora Renga Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli.
- Rustichelli Roberto	Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale. Presidente del Tribunale delle Imprese Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Verona. Magistrato. Presidente Antitrust.
- Scotti Vincenzo	Onorevole, Prof. Dr. Presidente della Link Campus University of Malta, con sede in Roma
- Simonazzi Roberto	Giudice Tributario, Dottore Commercialista e Revisore contabile, Pubblicista
- Trincanato Stefania	Avvocato, Presidente della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P.
- Villani Maurizio	Avvocato - Tributarista
- Vingiani Luigi	Avvocato, Giudice di Pace, Segretario Nazionale della Confederazione Giudici di Pace-C.G.d.P.
- Zarri Massimiliano	Avvocato, Funzionario del Parlamento Europeo, Docente per la scuola diretta ai fini speciali dell'università di Modena, Presidente PROMHUS

Entra nel mondo delle convenzioni

Contattaci

Viale Brianza, 80
Cologno Monzese (MI)

Tel. 02 26 70 85 04

info@cralnetwork.it

CHI SIAMO

Nel 2005 nasce la piattaforma **Cralnetwork**, con lo scopo di far interagire Cral e Associazioni su tutto il **territorio nazionale**. I **nostri clienti** sono professionisti e attività commerciali che desiderano **aumentare la propria visibilità**, offrendo sconti e convenzioni agli associati e ai loro familiari.

IL NOSTRO OBIETTIVO

Il nostro obiettivo è quello di favorire lo **sviluppo dei rapporti** tra la nostra rete di Domanda Associata (oltre 4.000 sodalizi) e le varie aziende, professionisti, artigiani, al fine di presentare e promuovere sconti e agevolazioni a loro riservate.

cralnetwork
basta un CLICK

www.cralnetwork.it

CAMERA DI COMMERCIO MILANO MONZABRIANZA LODI

punto impresa digitale

FORMAPER

CYBER SECURITY, PROMOZIONE INTERNAZIONALE E SICUREZZA DELLE IMPRESE

CYBER SECURITY: UN TEMA CHIAVE PER LA SICUREZZA DELLE IMPRESE e della Pubblica Amministrazione

Milano, 18 Aprile 2023 - ore 14.00

Sede: Camera di Commercio di Milano Monza Brianza Lodi
Sala Conferenze Via Meravigli, 9/b

Il tema della cyber security è non solo attuale ma di grande rilevanza per le nostre imprese. E' richiesto ai singoli una grande attenzione nel prevenire e ridurre le minacce informatiche e, nel frattempo, il personale tecnico deve saper rispondere agli attacchi informatici, sempre più sofisticati e che non conoscono confini. Per tenere alta l'attenzione sul tema la Camera di Commercio di Milano Monza Brianza e Formaper, nell'ambito del progetto Punto Impresa Digitale, realizzano un convegno sul tema focale della cybersecurity, in collaborazione con prestigiosi esperti nazionali e internazionali.

Ore 14,00 **Registrazione partecipanti**

Ore 14,30 **Apertura lavori**
Alvise Biffi - Consigliere Camera di commercio di Milano Monza Brianza Lodi
Introduce i lavori e coordina:
Franco Antonio Pinardi - Presidente Tribunale Arbitrale TAILS - Segretario Generale Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari e Confederazione Giudici di Pace Giornalista Direttore Tribuna Finanziaria

Ore 14,45 **Dalla protezione delle comunicazioni alla protezione dei data base**
Francesco Cosimato - Generale di Brigata Esercito Italiano (Ris) - Presidente Centro studi Sinergie

Flavio Atzeni – Esperto programmatore di caldfusion e crittografia

Ore 15,30 **La responsabilità delle aziende nella gestione e nel trattamento dei dati**
Massimo Bosetti - Business Developer Security & Innovation Manager - HCM Swiss sagl

Paolo Idonia - Segretario nazionale NSC

Ore 16,15 **Coffee break**

Ore 16,30 **Come affrontare la protezione dei dati aziendali**
Umberto Riccardo Buonocore - Ag. Eagle Fox analisi digitali forensi e collaboratore Procure

Bruno Busetto - Criminologo - Segretario Nazionale NSC

Ore 17,00 **Il fattore umano e la vulnerabilità nella cybersecurity**
Marco Strano - Dirigente della Polizia di Stato in quiescenza. Già comandante dell'UACI della Polizia di stato dipartimento delle Comunicazioni

Ore 17,30 **Come aumentare il livello di sicurezza delle imprese**
Francesco Ciano - Titolare Più Sicurezza

Ore 18,00 **La sicurezza nella gestione dei dati per la promozione dell'impresa in nuovi mercati**
Gianni Vacca Dott. - titolare Play Marketing

Ore 18,30 **Chiusura dei lavori**

SCAN ME